Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen

Werner Bergsteiner

1968

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41545802_0012

Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu
München

vorgelegt von

Werner Bergsteiner

1968

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent: Prof. Dr. Scherpf
Korreferent: Prof. Dr. Hintner
Tag der mündlichen Prüfung: 26.2.1968

MEINEN ELTERN

Inhaltsverzeichnis

Seite

Einleitung: Problemstellung und Methodik der Untersuchung 1

Erster Teil
Probleme des handels- und steuerrechtlichen Gewinnausweises bei inländischen Konzernunternehmen

I. Bedeutung der eigenen Rechtsfähigkeit der Konzernunternehmen für die Rechnungslegung 4

1. Der Konzernbegriff nach deutschem Recht 4
a) Der handelsrechtliche Konzernbegriff 4
b) Die Verwendung des Konzernbegriffs im Steuerrecht 8

2. Die handels- und steuerrechtliche Problematik der wirtschaftlichen Erscheinung des Konzerns 9
a) Charakteristik des Konzerns in wirtschaftlicher Sicht 9
aa) Die wirtschaftliche Einheit des Konzerns 9
bb) Die rechtliche Selbständigkeit der Konzernunternehmen 12
b) Einfluß des Konzerntatbestandes auf die Besteuerung und die Interessen der Kapitalgeber 15

3. Die rechtlichen Verpflichtungen inländischer Konzernunternehmen 17
a) Die Bedeutung der rechtlichen Selbständigkeit für die Besteuerung und die Ansprüche der Kapitalgeber 17

Seite

b) Die subjektive Steuerpflicht inländischer Konzernunternehmen 20

aa) Die Steuerpflicht bei Fehlen von Doppelbesteuerungsabkommen 20

bb) Die Steuerpflicht bei Vorhandensein von Doppelbesteuerungsabkommen 22

II. Der Umfang des Erfolgsausweises eines inländischen Konzernunternehmens 24

1. Problem der Erfolgsermittlung von Konzernunternehmen 24

a) Der Erfolg als wirtschaftliches Ergebnis des ganzen Konzerns 24

b) Schwierigkeiten einer Aufteilung des Konzerngewinnes auf einzelne Konzernunternehmen 26

c) Das Rechnungswesen des Konzernunternehmens als Instrument der Teilgewinnermittlung 29

2. Handels- und steuerrechtliche Anforderungen an den Gewinnausweis eines Konzernunternehmens 33

a) Determinierung des Totalgewinnes eines Konzernunternehmens 33

b) Determinierung des Periodengewinnes eines Konzernunternehmens 37

III. Die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Konzernunternehmen 41

1. Begriff und Wesen der Gewinnverlagerung 41

2. Die Arten der Gewinnverlagerung im Rahmen eines Konzerns 44

a) Die räumliche Gewinnverlagerung 44

b) Die zeitliche Gewinnverlagerung 46

3. Die Auswirkungen der Gewinnverlagerung bei internationalen Konzernverflechtungen 48

Seite

Zweiter Teil

Die Behandlung von Gewinnverlagerungen bei inländischen Konzernunternehmen nach Handels- und Steuerrecht

I. Handels- und steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung 50

1. Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht 50

a) Die steuerrechtlichen Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung 50

aa) Vorschriften des internationalen Steuerrechts 50

bb) Vorschriften des nationalen Steuerrechts 51

aaa) Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht 51

bbb) Die verdeckte Gewinnausschüttung im Einkommensteuerrecht 55

b) Die steuerrechtlichen Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei inländischen Konzernunternehmen 57

2. Die verdeckte Gewinnausschüttung im Handelsrecht 60

a) Die handelsrechtlichen Grundlagen zur Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen 60

aa) Aktienrechtliche Vorschriften 60

bb) Vorschriften für Gesellschaften mit beschränkter Haftung 62

cc) Vorschriften für Personenunternehmen 63

b) Die handelsrechtlichen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung 64

3. Beurteilung der Behandlung verdeckter Gewinnausschüttung bei einem inländischen Unternehmen eines internationalen Konzerns 67

a) Die steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung 67

Seite

b) Die handelsrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung 69

II. Handels- und steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Kapitaleinlage 72

1. Die verdeckten Kapitaleinlagen im Steuerrecht 72

a) Die rechtlichen Grundlagen zur Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen 72

aa) Vorschriften des internationalen Steuerrechts 72

bb) Vorschriften des nationalen Steuerrechts 74

aaa) Verdeckte Kapitaleinlagen im Körperschaftsteuerrecht 74

bbb) Die verdeckten Kapitaleinlagen nach Einkommensteuerrecht 78

b) Die steuerrechtlichen Folgen der verdeckten Kapitaleinlagen bei inländischen Konzernunternehmen 80

2. Die verdeckten Kapitaleinlagen im Handelsrecht 81

a) Die rechtlichen Grundlagen zur Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen 81

aa) Verdeckte Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften 81

bb) Verdeckte Kapitaleinlagen bei Personenunternehmen 83

b) Die handelsrechtlichen Folgen einer verdeckten Kapitaleinlage 84

3. Beurteilung der Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen in einem Unternehmen eines internationalen Konzerns 86

a) Die steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen 86

b) Die handelsrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen 87

Seite

III. Handels- und steuerrechtliche Periodisierung von Gewinnen aus konzerninternem Leistungsaustausch 88

1. Die handelsrechtliche Problematik konzerninterner Gewinne 88

a) Das Wahlrecht zum Ausweis konzerninterner Gewinne in der Handelsbilanz 88

b) Behandlung konzerninterner Gewinne in der Handelsbilanz eines inländischen Konzernunternehmens aus der Sicht der Kapitalgeber 92

2. Die steuerrechtliche Behandlung konzerninterner Gewinne 95

Dritter Teil

Methoden und Möglichkeiten zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen im Bereich internationaler Konzerne

I. Die gewinn-neutrale Behandlung des konzerninternen Leistungsaustausches 98

1. Die mengenmäßige Bestimmung des konzerninternen Leistungsaustausches 98

2. Wertmäßige Bestimmung des konzerninternen Leistungsaustausches 103

II. Möglichkeiten zur Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise 105

1. Ableitung der Verrechnungspreise aus vergleichbaren Marktpreisen 105

a) Anwendungsmöglichkeiten vergleichbarer Marktpreise 105

Seite

b) Korrekturen vergleichbarer Marktpreise 107

aa) Einflüsse der Konzernverflechtung auf die Vergleichbarkeit der Marktpreise 107

bb) Externe Beeinflussung der Vergleichbarkeit der Marktpreise 109

2. Ableitung gewinn-neutraler Verrechnungspreise mit Hilfe des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol 110

a) Das Modell des bilateralen Monopols 110

aa) Die Positionen der Marktpartner 111

aaa) Die Position des Nachfragers 111

bbb) Die Position des Anbieters 112

bb) Der Einigungsbereich der Partner des bilateralen Monopols 114

b) Anwendung des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol auf den konzerninternen Leistungsaustausch 115

aa) Mögliche Einigungspunkte bei konzerninternen Leistungen 115

bb) Bedeutung des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol für die Bewertung konzerninterner Leistungen 119

3. Die kalkulatorische Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise 121

a) Die kalkulatorischen Komponenten eines gewinn-neutralen Verrechnungspreises 121

aa) Die Selbstkosten des leistenden Konzernunternehmens 121

bb) Der kalkulatorische Gewinn 124

b) Die Eignung der Kalkulation zur Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise 126

III. Die Anwendung von Richtlinien zur Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise 128

1. Der Richtlinienentwurf zu Abschnitt 482 Internal Revenue Code (IRC) 128

Seite

a) Ermittlung von Verrechnungspreisen für einzelne Arten des Leistungsaustausches nach dem US-Richtlinienentwurf 128

aa) Darlehen und Anzahlungen 128

bb) Dienstleistungen 130

cc) Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter 130

dd) Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter 131

ee) Verkäufe von materiellen Wirtschaftsgütern 133

b) Die Verrechnungspreisermittlung nach dem US-Richtlinienentwurf aus der Sicht der fiktiven Selbständigkeit der Konzernunternehmen 135

aa) Das Verfahren des Preisvergleichs 135

bb) Das Wiederverkaufspreisverfahren 136

cc) Das "Cost-plus"-Verfahren 137

2. Bedeutung von Richtlinien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für internationale Konzernbeziehungen 139

a) Die Erhöhung der Rechtssicherheit 139

b) Die Vermeidung der Doppelbesteuerung 142

Schlußbemerkung 144

Abkürzungsverzeichnis X

Verzeichnis der Doppelbesteuerungsabkommen XII

Literaturverzeichnis XVI

Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen XXXIX

Ehrenwörtliche Erklärung

Lebenslauf

Einleitung: Problemstellung und Methodik der Untersuchung

Die Anstrengungen der Staaten Europas seit dem Ende des zweiten Weltkrieges, ein großräumiges Wirtschaftsgebiet zu schaffen, angefangen von der Gründung des Europarates, der OEEC (jetzt OECD), der europäischen Zahlungsunion sowie der Gründung der Montanunion bis zur Schaffung der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der kleinen Freihandelszone, lösten eine ständige Verstärkung der internationalen Handels- und Wirtschaftsbeziehungen aus. Durch die Tätigkeit supranationaler Organisationen, wie der Weltbank und des Internationalen Währungsfonds sowie durch die Bemühungen um eine weltweite Zollsenkung im Rahmen der Kennedy-Runde, erweitert sich ebenfalls der internationale Wirtschaftsraum. Angesichts der ständigen Bemühungen der internationalen Wirtschaftsorganisationen darf der Prozeß der Ausweitung internationaler Wirtschaftsbeziehungen als noch lange nicht abgeschlossen gelten.

Die Entwicklung der internationalen Handels- und Wirtschaftsbeziehungen verläuft aus der Sicht eines Unternehmens häufig in einem organischen Prozeß. Zunächst werden reine Liefergeschäfte über die Grenze ausgeführt, was bei einem größeren Umfang meist eine ständige Vertretung zur Folge hat. Bei einem weiteren Anwachsen des Auslandsgeschäfts wird dann schließlich die Gründung einer eigenen Niederlassung oder einer Tochtergesellschaft unumgänglich. [1)]

Von erheblichem betriebswirtschaftlichem Interesse ist bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen die Form der ausländischen Tochtergesellschaft, weil sie nach den Gesetzen des jeweiligen Sitzstaates ein eigenes Rechtssubjekt verkörpert, aber dennoch mit dem ausländischen Unternehmen in wirt-

---

1) Vgl. Rädler, Albert J. - Raupach, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München und Berlin 1966, S.1 ff.

schaftlicher Abhängigkeit steht. Führt die wirtschaftliche Bindung der zwei oder auch mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit, so ist damit der Tatbestand des Konzerns gegeben. Aufgrund der Belegenheit der einzelnen Unternehmen in verschiedenen Sitzstaaten besitzt ein solcher Konzern eine internationale Ausdehnung.

Die Konzernleitung wird sich bei unternehmenspolitischen Entscheidungen vielfach die Tatsache zunutze machen, daß die wirtschaftliche Einheit des Konzerns in rechtlich selbständige Unternehmen zerfällt. Bei diesen Entscheidungen nehmen steuerliche Überlegungen, nicht zuletzt wegen der großen Steuerbelastung und der Bedeutung der Steuer als Wettbewerbsfaktor, einen gewichtigen Platz ein.

Da die steuerliche Belastung in jedem Sitzstaat der Unternehmen eines internationalen Konzerns verschieden sein kann, ist die Konzernleitung häufig versucht, den Gewinn in dem Konzernunternehmen auszuweisen, wo er der geringsten Belastung unterliegt. [1] Dem durchaus legalen Bestreben der Konzernleitung, die steuerliche Belastung zu minimieren, stehen jedoch die fiskalischen Interessen der Sitzstaaten der Konzernunternehmen entgegen, so daß die Gewinnverlagerungen nur im Rahmen der Steuergesetze möglich sind. In gleicher Weise muß die Konzernleitung bei Gewinnverlagerungen die zum Schutze der Gläubiger und Minderheitsbeteiligten erlassenen handelsrechtlichen Bestimmungen beachten.

An dieser Stelle wird ein Widerstreit zwischen der Gewinnpolitik eines Konzerns und den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften des Sitzstaates der einzelnen Konzernunternehmen offenbar. Es soll daher Aufgabe der vorliegenden

---

1) Vgl. Findeisen, Franz: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923, S.1 f.

Arbeit sein, die rechtlichen Grenzen der Gewinnverlagerung bei einem inländischen Konzernunternehmen eines internationalen Konzerns aufzuzeigen. Damit wird andererseits der Bereich für gewinnpolitische Maßnahmen eines internationalen Konzerns sichtbar. Um einen Ausgangspunkt für die Untersuchung der Gewinnverlagerungen zu gewinnen, wird zunächst im ersten Teil der Arbeit versucht, den handels- und steuerrechtlichen Gewinnausweis eines Konzernunternehmens zu charakterisieren. Die Abweichungen von dem Gewinnausweis nach Handels- und Steuerrecht lassen dann Art und Umfang der Gewinnverlagerung erkennen.

Da sich die Gewinnverlagerung im Rahmen des vielfältigen konzerninternen Leistungsaustausches vollzieht, bestehen im Einzelfall große Schwierigkeiten, die rechtlichen Grenzen der Gewinnverlagerung zu wahren. Die Erfassung und Bewertung der konzerninternen Lieferungen und Leistungen wird daher vielfach zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Konzernleitung und der Finanzverwaltung führen. Bei internationalen Konzernbeziehungen ist sogar eine Verstärkung dieses Problems zu erwarten, weil die Finanzverwaltungen in den Sitzstaaten der einzelnen Konzernunternehmen hinsichtlich einer angemessenen Bewertung der konzerninternen Lieferungen und Leistungen durchaus unterschiedliche Ansichten vertreten können. Darum sollen im dritten Teil der Arbeit Möglichkeiten und Verfahren zur gewinn-neutralen Behandlung des konzerninternen Leistungsaustausches aufgezeigt werden.

Erster Teil
Probleme des handels- und steuerrechtlichen Gewinnausweises bei inländischen Konzernunternehmen

I. Bedeutung der eigenen Rechtsfähigkeit der Konzernunternehmen für die Rechnungslegung

1. Der Konzernbegriff nach deutschem Recht

a) Der handelsrechtliche Konzernbegriff

Ein Konzern, der vornehmlich ein Mittel zur organisatorischen Gestaltung der Großunternehmung darstellt [1], kann auf verschiedenen produktionstechnischen, finanziellen oder marktwirtschaftlichen Ursachen beruhen. [2] Die mannigfachen Entstehungsursachen und die wirtschaftliche Vielfalt der Erscheinungsformen erschweren eine Begriffsbestimmung. Es wurde deshalb die Möglichkeit und auch die Zweckmäßigkeit, den wirtschaftlichen Tatbestand des Konzern unter rechtlichen Aspekten zu regeln, in Zweifel gezogen. [3]

---

1) Vgl. Hax, Karl: Konzernprobleme und Aktienrechtsreform in theoretischer Sicht, in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 10, Hrsg. H. Linhardt u.a., Berlin 1959, S.45.

2) Vgl. Hintner, Otto: Konzern, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band II, Stuttgart 1958, Sp. 3323 f.; Koberstein, Günther: Unternehmungszusammenschlüsse, Essen 1955, S.18; Witthöfft, Gerhard: Konzerne, internationale, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band II, Stuttgart 1958, Sp.3338 f.; Liefmann, Robert: Kartelle, Konzerne, Trusts, 8.Aufl., Stuttgart 1930, S.275.

3) Vgl. Schuhmann, Werner: Der Konzernabschluß, Wiesbaden 1962, S.13; Bericht der Studienkommission des deutschen Juristentages: Untersuchungen zur Reform des Unternehmensrechtes, Teil I, Tübingen 1955, S.55; Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3.Aufl., Stuttgart 1957, § 128 Tz 114 (Zitierweise: Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung).

Trotzdem hat der Gesetzgeber auf Grund schutzwürdiger Aktionärs- und Gläubigerinteressen den Sachverhalt des Konzerns kodifiziert. Bei der Bestimmung des Konzernbegriffes verfolgt der Gesetzgeber weniger das Ziel, typische Konzernformen des Wirtschaftslebens zu erfassen. Vielmehr soll der Sachverhalt so umschrieben werden, daß das Gesetz an den Konzernbegriff bestimmte Rechtsfolgen knüpfen kann. [1] Nachdem bereits in der Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931 der Begriff der Konzerngesellschaft in das Aktiengesetz, allerdings ohne den Begriff des Konzerns als solchen zu klären, eingefügt wurde [2], bringt erstmalig das Aktiengesetz von 1937 eine Definition des Konzerns. Demnach bilden rechtlich selbständige Unternehmen, wenn sie zu wirtschaftlichen Zwekken unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt sind, einen Konzern, wobei die einzelnen Unternehmen die Konzernunternehmen sind. [3] Weiterhin gelten rechtlich selbständige Unternehmen, die auf Grund von Beteiligungen oder sonst mittelbar oder unmittelbar unter dem beherrschenden Einfluß eines anderen Unternehmens stehen, zusammen mit dem herrschenden Unternehmen als Konzern. [4]

Als wesentliche Begriffsmerkmale der gesetzlichen Definition des AktG 1937 treten einmal der Zusammenschluß rechtlich

---

1) Vgl. Kropff, Bruno: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes 1965, in: BB Jg.20 (1965), Heft 32, S.1283.

2) Vgl. §§ 246, 260a, 261a, 261d HGB i.d.F. vom 19.9.1931.

3) Vgl. § 15 Abs.1 AktG 1937. Obwohl meist angenommen wird, daß in § 15 Abs.1 AktG 1937 der Koordinationskonzern definiert ist, sind in dieser Definition die wesentlichen Begriffsmerkmale des Konzerns enthalten; vgl. hierzu: Gessler, Ernst: Probleme des neuen Konzernrechts, Teil I, in DB Jg.18 (1965), Heft 46, S.1691.

4) Vgl. § 15 Abs.2 AktG 1937. In Absatz 2 ist die im wirtschaftlichen Leben bedeutendere Erscheinungsform des Konzerns, der Subordinationskonzern definiert; vgl. hierzu: Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 128 Tz 120; Arbeitskreis Krähe: Konzernorganisation, 2.Aufl., bearbeitet von Fritz Hardach, Köln und Opladen 1964, S.11.

selbständiger Unternehmen und zum anderen die Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung hervor. Drittes Begriffsmerkmal ist der wirtschaftliche Zweck des Zusammenschlusses.

Die Begriffsmerkmale eines Konzerns galten nach § 15 Abs.2 AktG auch dann als erfüllt, wenn ein Unternehmen die Möglichkeit hatte, auf ein anderes Unternehmen einen beherrschenden Einfluß auszuüben. Dabei war nach Ansicht des Schrifttums unerheblich, ob von der Einflußmöglichkeit tatsächlich Gebrauch gemacht wurde.[1] Für die wirtschaftliche Praxis entstanden jedoch aus dieser Vorschrift Streitigkeiten, die der Gesetzgeber im Aktiengesetz 1965 auszuschalten suchte. Nach geltendem Aktiengesetz ist deshalb der Konzerntatbestand nur dann gegeben, wenn ein herrschendes und ein oder mehrere abhängige Unternehmen unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens zusammengefaßt sind.[2]
Damit wird nunmehr bestimmt, daß bei Bestehen eines Abhängigkeitsverhältnisses ein Konzern erst zustande kommt, wenn der beherrschende Einfluß durch die Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung tatsächlich ausgeübt wird.[3] Allerdings spricht bei einer bloßen Abhängigkeit bereits eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen eines Konzerns. Die Widerlegbarkeit der Vermutung ist bei Vorhandensein eines Beherrschungsvertrages[4] oder bei Eingliederung[5] ausgeschlossen. Ein Konzern liegt nach dem neuen Aktiengesetz weiterhin dann vor, wenn "rechtlich selbständige Unternehmen, ohne daß das eine Unternehmen von dem an-

---

1) Vgl. Schlegelberger, Franz - Quassowski, Leo - Herbig, Gustav - Geßler, Ernst - Hefermehl, Wolfgang: Aktiengesetz, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937, 3.Aufl., Berlin 1939, § 15 Anm.3 (Zitierweise: Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl.); Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 128 Tz 123.

2) Vgl. § 18 Abs.1 Satz 1 AktG 1965.

3) Vgl. Gessler, Ernst: Probleme des neuen Konzernrechts, Teil I, a.a.O., S. 1691; Würdinger, Hans: Aktien- und Konzernrecht, 2.Aufl., Karlsruhe 1966, S. 276.

4) Vgl. § 291 AktG 1965.

5) Vgl. § 319 AktG 1965.

deren abhängig ist, unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt"[1] sind.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, daß ein Konzern im Sinne des Aktiengesetzes von 1965 - ungeachtet seiner Form als Subordinations- oder Koordinationskonzern - vorliegt, wenn die folgenden zwei Kriterien erfüllt sind:

1. Aufrechterhaltung der rechtlichen Selbständigkeit der Konzernunternehmen;
2. Zusammenfassung der einzelnen Konzernunternehmen unter einheitlicher Leitung.[2]

Die Legaldefinition des § 18 AktG 1965 verzichtet im Gegensatz zum früheren Aktiengesetz auf das Begriffsmerkmal der wirtschaftlichen Zwecksetzung der Unternehmenszusammenfassung. Dieses Kriterium wurde nämlich in der Vergangenheit vielfach als nichtssagend beanstandet.[3]

Mit dieser im Aktiengesetz von 1965 zum Ausdruck gebrachten Begriffsbestimmung steht das Handelsrecht in weitgehender Übereinstimmung mit den im betriebswirtschaftlichen Schrifttum vertretenen Konzerndefinitionen. Nach herrschender betriebswirtschaftlicher Auffassung stellt der Konzern "eine Gruppe rechtlich selbständiger Betriebswirtschaften dar, die wirtschaftlich

---

1) Vgl. § 18 Abs.2 AktG 1965; diese Vorschrift regelt den sog. Koordinationskonzern.

2) Vgl. Havermann, Hans: Die verbundenen Unternehmen und ihre Pflichten nach dem Aktiengesetz 1965, Teil II, in: WPg Jg. 19 (1966), Heft 3, S.66; Wilhelmi, Hans: Das neue Aktiengesetz, Teil IV, in: AG Jg.10 (1965), Heft 9, S.248; Kropff, Bruno: a.a.O., S. 1284; Gessler, Ernst: Probleme des neuen Konzernrechts, Teil I, a.a.O., S. 1692; Hardach, Fritz: Die "einheitliche Leitung" von Konzernen, in: ZfhF Jg.13 (1961) N.F., S. 713, Fußnote 1.

3) Vgl. Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz nebst Begründung, Bundestagsdrucksache IV/171, Bonn 1962, S. 101 (Zitierweise: Regierungsentwurf).

eine gewisse Einheit bilden und einheitlich geleitet werden"[1]. Ein Unterschied zwischen der betriebswirtschaftlichen und der handelsrechtlichen Konzerndefinition ist jedoch darin zu sehen, daß nach Vorstellung der Betriebswirtschaftslehre der Unternehmenszusammenschluß "wirtschaftlich eine gewisse Einheit" bilden soll. Der Konzernbegriff des Handelsrechts, dem diese Forderung nicht zu eigen ist, ist daher weiter als der betriebswirtschaftliche Begriff.

b) Die Verwendung des Konzernbegriffes im Steuerrecht

Das deutsche Steuerrecht hat keinen eigenen Konzernbegriff entwickelt. Es knüpft vielmehr an den Konzernbegriff des Handelsrechtes an und regelt bestimmte Erscheinungsformen des Konzerntatbestandes hinsichtlich der steuerrechtlichen Folgen. [2] Die steuerrechtlichen Äußerungen zum Konzerntatbestand stellen daher die juristische Selbständigkeit der einzelnen Konzernunternehmen und die wirtschaftliche Einheit als begriffliche Merkmale des Konzerns heraus. [3] So be-

---

1) Hintner, Otto: Betriebszusammenschlüsse, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band I, Stuttgart 1956, Sp.1029 f. (Hervorhebung nicht wiedergegeben); vgl. derselbe: Konzern, a.a.O., S.3322; Käfer, Karl: Probleme der Konzernbilanz, in: ZfhF Jg.9 (1957) N.F., S.346; Münstermann, Hans: Konsolidierte Bilanzen deutscher Konzerne, in: ZfhF Jg.9 (1957) N.F., S.436; Gutenberg, Erich: Konzernbilanzen, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band VI, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S.179; Lohmann, Martin: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3.Aufl., Tübingen 1959, S.245; Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1967, S. 149 f.; Schwarz, Horst: Konzernrechnungswesen, Stuttgart 1963, S. 8; Koberstein, Günther, a.a.O., S.57; Lutz, Benno: Die Bewertungsprobleme des Konzerns, Diss. St.Gallen 1952, Vorwort S.XXI; Passow, Richard: Betrieb, Unternehmung, Konzern, Jena 1925, S.100, 105 ff.; Rosendorff, Richard: Die rechtliche Organisation der Konzerne, Berlin-Wien 1927, S. 18.

2) Vgl. v.Wallis,H.: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes von 1965 und das Konzernsteuerrecht, in: AG, Jg.12 (1967), Heft 2, S.40.

3) Vgl. Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3.Aufl., Berlin und Frankfurt 1956, S.322 f.; v.Wallis, H.: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, 3.Aufl., Herne-Berlin 1965, S.33.

schreibt beispielsweise der RFH den Konzern als ein Unternehmen, das "unter einheitlicher Leitung steht und dessen einzelne Teile als autonome Einheiten aus sich selbst nicht mehr begriffen werden können, so daß zur Erklärung ihrer Stellung in der Gesamtwirtschaft eine Bezugnahme auf den planmäßig aufgebauten Konzern notwendig ist" [1]. Dieser an das Handelsrecht anknüpfende Konzernbegriff scheint sich auch im internationalen Steuerrecht durchzusetzen. [2] Auch in Frankreich, Großbritannien, der Schweiz, Österreich und den USA wird der Konzernbegriff auf die Merkmale der rechtlichen Selbständigkeit und der wirtschaftlichen Einheit gestützt. [3]

2. Die handels- und steuerrechtliche Problematik der wirtschaftlichen Erscheinung des Konzerns

a) Charakteristik des Konzerns in wirtschaftlicher Sicht

aa) Die wirtschaftliche Einheit des Konzerns

Auf Grund der allgemein anerkannten Begriffsdefinition genügt die Zusammenfassung mehrerer rechtlich selbständiger Unternehmen nicht zur Erfüllung des Konzerntatbestandes. [4]

---

1) RFH vom 30.1.1930, Urteil I A 226/29, RStBl 1930 S.148; vgl. auch RFH vom 22.3.1932, Urteil I A 229/31, RStBl 1932 S.711; vgl. zur Kritik dieser Konzerndefinition: Münstermann, Hans, a.a.O., S.435.

2) Vgl. Bühler, Ottmar: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ISTR, Amsterdam (München und Berlin) 1964, S.89 f.

3) Vgl. Cahiers de Droit Fiscal International, Volume XLV, Rapports pour le XVème Congrès International de Droit Financier et Fiscal, Jerusalem, Israel 1961, Deuxieme Sujet: La Taxation des Sociétés Imbriquées, Rapport National de France, S.100 f., Rapport National de Grande-Bretagne, S.127, Rapport National de Swisse, S.232, Rapport National d'Autriche, S.39.

4) Vgl. Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 2.Aufl., Köln-Berlin 1955, S.36; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz vom 6.September 1965, Kommentar, 3.Aufl., Band I, bearbeitet von Wilhelmi, Hans und Wilhelmi, Sylvester, Berlin 1967, § 18 Anm.4 (Zitierweise: Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965)

Als wichtigste Voraussetzung des Konzerntatbestandes muß die einheitliche Leitung der zusammengefaßten Unternehmen erfüllt sein.
Eine gesetzliche Regelung der Anforderungen an die einheitliche Leitung ist jedoch wegen der vielfältigen Erscheinungsformen der Konzernleitung in der wirtschaftlichen Praxis nicht möglich. [1] Nach dem Regierungsentwurf zum Aktiengesetz 1965 soll eine einheitliche Leitung bereits dann angenommen werden, "wenn die Konzernleitung die Geschäftspolitik der Konzerngesellschaften und sonstige grundsätzliche Fragen über Geschäftsführung aufeinander abstimmt" [2]. Den Vorstellungen des Gesetzgebers entspricht demnach eine extensive Auslegung des Begriffes der einheitlichen Leitung. Wesentlich ist, daß der Einfluß das beherrschte Unternehmen als Ganzes erfaßt; eine Einflußnahme, die sich nur auf einzelne Funktionen der zusammengeschlossenen Unternehmen beschränkt, würde dagegen nicht mehr zur Begründung einer einheitlichen Leitung ausreichen. [3]

Schwierigkeiten bereitet auch die Bestimmung der Form der einheitlichen Leitung. Sie wird je nach Größe, Rechtsform und Aufgabenstellung der einzelnen Konzernglieder verschieden sein. Am eindeutigsten ist die einheitliche Leitung durch das formelle Weisungsrecht auf Grund eines Beherrschungsvertrages bzw. einer Eingliederung ausgeprägt. Der Konzernbegriff würde aber zu eng gewählt werden, sollte die einheitliche Leitung ein unmittelbares Weisungsrecht bedingen. Vielmehr kann die einheitliche Leitung auch durch informelle Einflußnahme gewahrt sein, sei es durch Informatio-

---

1) Vgl. Arbeitskreis Krähe: a.a.O., S.13; Schuhmann, Werner: a.a.O., S.17.

2) Regierungsentwurf, a.a.O., S.101.

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., a.a.O., § 15 Anm.8; Busse von Colbe, Walther: Der Konzernabschluß nach neuem Aktienrecht, in: AG Jg.11 (1966), Heft 9, S.272.

nen mit der Absicht, die Konzernunternehmen zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen, sei es durch einen umfassenden Erfahrungsaustausch oder durch Aufstellung einheitlicher Grundsätze für das Handeln in einzelnen Unternehmensbereichen. [1)]

Im allgemeinen kann davon ausgegangen werden, daß einheitliche Leitung bedeutet, daß das herrschende Unternehmen, bzw. das die Leitung ausübende Unternehmen, seinen auf bestimmten Plänen beruhenden Willen gegenüber den Konzernunternehmen auf Dauer durchsetzen kann. [2)] Die einheitliche Leitung, die institutionell gesehen von der Konzernspitze verkörpert wird, kommt dadurch zum Ausdruck, daß die Konzernspitze keiner weiteren Instanz mehr unterliegt und somit die originären Ziele des Konzerns bestimmt. [3)] Die Annahme einer einheitlichen Leitung ist demnach gerechtfertigt, wenn die Zielsetzung und die Bestimmung des Gegenstandes des Konzerns in der Hand der Konzernspitze liegt.

Damit die Konzernspitze auf Dauer ihrer Zielvorstellung Geltung verschaffen kann, muß sie sich der Instrumente der Planung, Organisation und Kontrolle bedienen. Durch die Planung erfolgt eine Festlegung der langfristigen Konzernziele. Die Koordination der einzelnen Konzernunternehmen unter die Konzernziele ist mit Hilfe der Organisation zu gewährleisten. Dabei kann sich die Konzernspitze sowohl der Konzeption der

---

1) Vgl. Meier, A.: Einheitliche Leitung im Konzern aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: WPg, Jg.19 (1966), Heft 20/21, S.572; Hax, Karl: Konzernprobleme und Aktienrechtsreform in theoretischer Sicht, a.a.O., S.51; Havermann, Hans: a.a.O., S.67.

2) Vgl. Käfer, Karl: a.a.O., S.346; Meier, A.: Einheitliche Leitung im Konzern aus betriebswirtschaftlicher Sicht, a.a.O., S.570; Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 2.Aufl., a.a.O., S.36 f.; Koberstein, Günther: a.a.O., S. 57.

3) Vgl. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966, S.18.

Zentralisation als auch der Dezentralisation bedienen. [1] Durch Kontrollen müssen Abweichungen des Ist- vom Sollzustand erkannt werden, so daß durch ständige Anpassung die Zielvorstellung der Konzernspitze verwirklicht wird.

Indem die einzelnen Konzernunternehmen der einheitlichen Zielvorstellung der Konzernspitze unterworfen werden, geben sie ihre wirtschaftliche Selbständigkeit auf und werden Teile einer wirtschaftlich höheren Einheit. [2] Der Konzern bildet deshalb eine Wirtschaftseinheit, die auf Grund ihres Erwerbsstrebens als eigene Unternehmungsform im betriebswirtschaftlichen Sinne bezeichnet werden kann. [3]

bb) Die rechtliche Selbständigkeit der Konzernunternehmen

Die rechtliche Selbständigkeit der zu einem Konzern zusammengeschlossenen Konzernunternehmen führt zu einem Auseinanderfallen von rechtlicher und wirtschaftlicher Einheit. [4]

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Unternehmenspolitik, Band III, Freiburg i.Br. 1964, S.587 ff.; Arbeitskreis Krähe: a.a.O., S.75 ff.

2) Vgl. Grochla, Erwin: Betriebsverband und Verbandbetrieb, Berlin 1959, S. 37 ff. und 43; v. Wallis, H.: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, a.a.O., S.20.

3) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Produktion, 11.Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1965, S.493; Käfer, Karl: a.a.O., S.346; Everling, Wolfgang: Konzerne und rechtseinheitliche gegliederte Unternehmungen, in: DB, Jg.14 (1961), Heft 48, S.1557; Köhler, Hans: Über Konzerne und Konzernbilanzen, Hamburg 1950, S.17; Busse von Colbe, Walther: Der Jahresabschluß des Konzerns, in: AG, Jg.5 (1960), Heft 6, S.146.

4) Vgl. Arbeitskreis Krähe: a.a.O., S.12; Everling, Wolfgang: Konzerne und rechtseinheitliche gegliederte Unternehmungen, in: DB, Jg.14 (1961), Heft 48, S.1557.

Im Gegensatz zum Konzern deckt sich bei rechtseinheitlich gegliederten Unternehmen die wirtschaftliche mit der rechtlichen Einheit.
Von seiten der Betriebswirtschaftslehre wird zwar der Begriff Konzernunternehmen kritisiert, weil nur der Konzern als Ganzes als Unternehmen im ökonomischen Sinn bezeichnet werden kann. [1] Der Unternehmensbegriff im Zusammenhang mit der Konzerndefinition ist daher als ein Rechtsbegriff aufzufassen, wobei der Begriff je nach der Zweckbestimmung des betreffenden Gesetzes einen anderen Inhalt haben kann. [2]
Das Unternehmen im aktienrechtlichen Sinne, dessen Begriffsbestimmung sowohl nach institutioneller als auch nach funktioneller Betrachtungsweise möglich ist, wird nach überwiegender Meinung der Literatur nach institutionellen Merkmalen beurteilt. [3] Darum kann unter Unternehmen im Sinne des Aktiengesetzes "die Zusammenfassung von beweglichen und unbeweglichen Sachen, Rechten und Verbindlichkeiten sowie

---

1) Vgl. Pausenberger, Ehrenfried: Konzerninterne Gewinnrealisation, in: BFuP, Jg.18 (1966), Heft 9, S.536 f.; Illetschko, Leopold: Die Publizität der Kapitalgesellschaften im Auslande, in: ZfhF, Jg.10 (1958) N.F., S.425; Käfer, Karl: a.a.O., S.346.

2) Vgl. Kammergericht Beschluß vom 12.1.1960, 5 Kart.V. 4/59, WuW-OLG 322, S.446 f.

3) Vgl. Bolsenkötter, Heinz: Zum aktienrechtlichen Begriff des Unternehmens, in: DB, Jg.20 (1967), Heft 26, S.1098 ff.; Havermann, Hans: a.a.O., S.32; Leo, Hans-Christoph: Die Einmann-AG und das neue Konzernrecht, in: AG, Jg.10 (1965), Heft 12, S.353; Janberg, Hans - Schlaus, Wilhelm: Abstimmungsverträge nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Rechts der verbundenen Unternehmen, in: AG, Jg.12 (1967), Heft 2, S.37; Würdinger, Hans: a.a.O., S.263.
Ein funktionaler Unternehmensbegriff, der die Zielsetzung unternehmerischen Handelns zum Ausgangspunkt nimmt, wird dagegen vertreten von Kropff und Brauksiepe. Vgl. hierzu: Kropff, Bruno: a.a.O., S.1285; Brauksiepe, Jochen: Zum Unternehmensbegriff des neuen Aktienrechts, in: BB, Jg.21 (1966), Heft 22, S.871.

immateriellen Werten ... zu einem Ganzen als Ausdruck der wirtschaftlichen Betätigung und Leistung des Unternehmers, losgelöst von seiner Person und der Person der mit ihm Schaffenden" [1] verstanden werden.

Unter der juristischen Selbständigkeit der Konzernunternehmen [2] ist allerdings nicht eine solche im Sinne einer eigenen Rechtspersönlichkeit zu verstehen. Vielmehr können die verschiedensten Rechtsformen der Unternehmen in einem Konzern vereinigt werden: Kapitalgesellschaften, sonstige Handelsgesellschaften, Gewerkschaften, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, stille Gesellschaften, einzelkaufmännische Unternehmen und auch Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand. [3]

Der Vielzahl der als Konzernunternehmen möglichen Rechtsformen ist eigentümlich, daß das Konzernunternehmen als eigener Rechtsträger mit selbständigen Pflichten und Rechten am Rechtsverkehr sowohl mit fremden Rechtssubjekten als auch mit anderen Konzernunternehmen teilnehmen kann. [4] Die Zusammenfassung der einzelnen Konzernunternehmen zu einem einheitlichen Wirtschaftsgebilde führt nicht dazu, daß der Konzern zu einem eigenen Rechtssubjekt wird. Durch Wahrung der

---

1) Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 3.Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1966, S.24.

2) In der Literatur finden anstelle des Begriffes Konzernunternehmen auch die Ausdrücke Konzernfirmen, Untergesellschaften oder Konzernglieder Verwendung. Vgl. hierzu Köhler, Hans: a.a.O., S.17.

3) Vgl. Hintner, Otto: Konzern, a.a.O., Sp.3322; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 128 Tz 117; Schuhmann, Werner: a.a.O., S.16; Arbeitskreis Krähe: a.a.O., S.12; Fuchs, Hermann - Gerloff, Otto: Die konsolidierte Bilanz, Köln 1954, S.80; Regierungsentwurf, a.a.O., S.99; v. Wallis, H.: Die Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, a.a.O., S.19.

4) Vgl. Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 3.Aufl.,a.a.O., S.95; RG vom 19.11.1926, Urteil II 403/25, in: RGZ Band 115 S.253; BGH vom 8.12.1954, Urteil II ZR 291/53, in: BGHZ Band 15 S.392.

rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Konzernunternehmen erscheint daher im Rechtsverkehr die wirtschaftliche Einheit des Konzerns in einer rechtlichen Vielgestaltigkeit.

b) Einfluß des Konzerntatbestandes auf die Besteuerung und die Interessen der Kapitalgeber

Das Wesen des Konzerns erscheint aufgrund der beiden Begriffskriterien in einer Doppelnatur. Aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre ist der Konzern eine Unternehmung mit einer einheitlichen Zielsetzung. Die ökonomischen Probleme des Konzerns sind denen von rechtseinheitlich gegliederten Unternehmen ähnlich. [1] Aus der Sicht der Kapitalgeber zerfällt der Konzern jedoch in eine Mehrzahl von Rechtssubjekten.

Dieser Zwiespalt zwischen der Einheits- und der Mehrheitsauffassung des Konzerns ist - wie Bühler [2] hervorhebt - der ideenmäßig richtige Ausgangspunkt zur Erfassung von Konzernproblemen.

Durch die Verschmelzung der Konzernunternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit ergeben sich für die Konzernleitung zahlreiche Möglichkeiten, die rechtlich abgegrenzte Vermögenssphäre des Konzernunternehmens zu beeinflussen. Durch Abschluß von Verträgen zwischen den Konzerngliedern, die aufgrund der eigenen Rechtsfähigkeit möglich sind, je-

---

1) Vgl. Everling, Wolfgang: Konzerne und rechtseinheitliche gegliederte Unternehmungen, a.a.O., S.1559.

2) Vgl. Bühler, Ottmar: Konzernbilanzen und Konzernbesteuerung, in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 10, Hrsg. H. Linhardt u.a., Berlin 1959, S.229; vgl. auch Fuhrmann, Erwin: Die Konzernbilanz, Diss. Frankfurt a.M. 1937, S.13.

doch vom einseitigen Willen der Konzernleitung geprägt sind, können durch willkürliche Verrechnungspreise Gewinne oder Verluste verlagert werden. In gleicher Weise läßt sich der Schulden- und Vermögensstand eines Konzerngliedes verändern, beispielsweise durch Forderungsabtretungen oder durch nicht betrieblich bedingte Lieferungen oder Leistungen. [1] Die dadurch verursachte Veränderung der Liquiditätslage sowie der Vermögens- und Ertragslage kann von einem harmlosen "window-dressing" bis zu einer bewußten Täuschung und Schädigung außenstehender Aktionäre oder anderer Minderheitsbeteiligter, der Gläubiger und auch der Öffentlichkeit reichen. [2]

Auch für die Ertragsbesteuerung von Konzernen ergeben sich Probleme aus diesem Zwiespalt. Aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit sollte die Konzernbesteuerung zu keinen anderen Ergebnissen als bei der Besteuerung eines rechtseinheitlich geleiteten Großunternehmens führen. Dieser Gesichtspunkt, der vor allem für die Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen, aber auch für die Umsatzsteuer gilt, zielt auf die Anerkennung der Einheitskonzeption im Steuerrecht. [3] Zum anderen ist jedoch das Steuerrecht an die vom Steuerpflichtigen gewählten Rechtsformen gebunden. Den abgegrenzten Vermögenssphären der einzelnen Konzernunternehmen wird daher bei Beziehungen von Steuerfiskus zu Steuersubjekt durch die rechtliche Selbständigkeit besonderes Gewicht verliehen.

---

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Konzernbilanzen, a.a.O., S.180; Moxter, Adolf: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962, S.145 f.

2) Vgl. Hax, Karl: Konzernprobleme und Aktienrechtsreform in theoretischer Sicht, a.a.O., S.55; Moxter, Adolf: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, in: ZfhF, Jg.13 (1961) N.F., S.641 f.

3) Vgl. Mersmann, Wolfgang: Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Volume XLIII, Jerusalem, Israel 1961, S.117.

3. Die rechtlichen Verpflichtungen inländischer Konzernunternehmen

a) Die Bedeutung der rechtlichen Selbständigkeit für die Besteuerung und die Ansprüche der Kapitalgeber

Der Tatsache, daß der Konzern nicht als Ganzes am Rechtsverkehr teilnehmen kann, sondern nur durch die einzelnen Konzernunternehmen rechtlich in Erscheinung tritt, liegt eindeutig die Mehrheitskonzeption zugrunde. Das hat jedoch für die Kapitalgeber, insbesondere für Minderheitsaktionäre und sonstige außenstehende Beteiligte und Gläubiger zur Folge, daß sie ihre rechtlichen Ansprüche nur gegen das einzelne Konzernunternehmen geltend machen können. [1] Die Gefährdung der Ansprüche dieser Personenkreise durch die Konzernverflechtung wird allerdings dadurch gemildert, daß das Handelsrecht in immer stärkerem Umfang den Schutz der Gläubiger und Beteiligten von Konzernunternehmen fördert. [2]

Das deutsche Steuerrecht hat dagegen bei der Behandlung von Konzernfragen keine eindeutige Konsequenz aus dem Zwiespalt des Konzernwesens gezogen und sich weder für die Ein-

---

1) Vgl. Hast, Karl: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2.Aufl., Leipzig 1935, S. 88.

2) Vgl. Regierungsentwurf, a.a.O., S. 92; Vgl. auch die Vorschriften zum Schutze der Gläubiger (§§ 300 AktG 1965) und der Minderheitsaktionäre (§§ 304 AktG 1965), die bei Abschluß von Unternehmensverträgen zu beachten sind, sowie die Schutzvorschriften bei Eingliederung einer beherrschten Aktiengesellschaft (§ 321 AktG 1965). Ein weiteres Novum ist der Bericht über die Beziehungen zu abhängigen Unternehmen nach § 312 AktG 1965, in dem der Vorstand einer abhängigen Aktiengesellschaft über Vor- und Nachteile zu berichten hat, die auf Veranlassung des herrschenden Unternehmens eingetreten sind.

heits- noch für die Mehrheitsauffassung entschieden. [1] Allerdings hat die Rechtsprechung stets betont, daß die subjektive Steuerpflicht eines Unternehmens durch die Abhängigkeit zu einem anderen Unternehmen nicht berührt wird. [2] Nach der Besonderheit des Steuerrechts beschränkt sich die subjektive Steuerpflicht nicht bloß auf rechtsfähige juristische oder natürliche Personen, sondern auch Personenvereinigungen und Vermögensmassen im weitesten Sinne werden als steuerfähig erachtet. [3] Es spielt daher für die subjektive Steuerpflicht der Konzernunternehmen keine Rolle, ob sie in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft oder sonstigen Personenunternehmen, wie OHG oder KG, in der Rechtsform der BGB-Gesellschaft, der stillen Gesellschaft usw. geführt werden.

Das Festhalten an der subjektiven Steuerpflicht entsprechend der Rechtsform führt bei den Personalsteuern dazu, daß der Gewinn und das Vermögen jedes einzelnen Konzernunternehmens ermittelt wird. Desgleichen liegen bei der Gewerbesteuer die gewerbesteuerlichen Grundlagen und bei den Verkehrssteuern die verkehrssteuerlich relevanten Vorgänge jedes Rechtssubjektes, ungeachtet von dessen Konzernzugehörigkeit, der Besteuerung zugrunde. [4]

---

1) Vgl. Bühler, Ottmar: Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ISTR, a.a.O., S.94.

2) Vgl. RFH vom 13.3.1928, Urteil I A 395/27 S, RStBl 1929 S.521; RFH vom 26.7.1932, Gutachten I D 2/31 und III D 2/33, RStBl 1933 S.136 f.; RFH vom 12.7.1932, Urteil I A 477/31, RStBl 1932 S.946 f.; RFH vom 18.2.1933, Urteil I A 439/32, RStBl 1933 S.647 f.; RFH vom 31.10.1933, Urteil I A 391/31, RStBl 1934 S.684 ff.; Rosendorff, Richard: a.a.O., S.108; Mirre, Ludwig- Dreutter, Hans: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München-Berlin 1939, § 3 Anm.11 d (aa), S.102 f.; vgl. auch: BFH vom 24.11.1953, Urteil I 109/53 U, BStBl 1954 III S.21 f.; BFH vom 8.3.1955, Urteil I 73/54 U, BStBl 1955 III S.187 f.; BFH vom 27.11.1956, Gutachten I D 1/56 S, BStBl 1957 III S.139 ff.

3) Vgl. Wilser, Otto: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960, S.20 f.

4) Vgl. v.Wallis, H.: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, a.a.O., S.34.

Nur in Einzelfällen, in denen die konzernmäßige Verflechtung auch den Voraussetzungen des Schachtelprivilegs oder der Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag genügt, wird das Prinzip, die Besteuerung maßgeblich an die Rechtsform zu knüpfen, eingeschränkt. Die Anwendung dieser Rechtsinstitute, die als Kernpunkte eines Konzernsteuerrechts bezeichnet werden können, [1] führt durch die Freistellung von Gewinnen bei Weitergabe an übergeordnete Konzernunternehmen im Ergebnis zu einer Anerkennung der Einheitskonzeption im Steuerrecht. Formell wird jedoch an der subjektiven Steuerpflicht und damit an der Mehrheitsauffassung festgehalten. [2] Überdies beschränkt sich die Organschaft und das Schachtelprivileg auf ganz bestimmte Erscheinungsformen des Konzerns, so daß in vielen Fällen, in denen die Voraussetzungen für die beiden Rechtsinstitute nicht vorliegen, die wirtschaftliche Einheit des Konzerns bei der Besteuerung negiert wird.

Grundsätzlich kann festgestellt werden, daß das deutsche Steuerrecht die Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform als Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht auch

---

1) Vgl. Bühler, Ottmar - Paulick, Heinz: Einkommensteuer - Körperschaftsteuer, Handkommentar, 2.Aufl., München und Berlin, Stand 1. August 1966, § 1 KStG, Anm.27 (Zitierweise: Bühler-Paulick: Einkommen-Körperschaftsteuerkommentar); Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1.Halbband, Berlin und Frankfurt a.M. 1963, S.207; Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S.284.

2) Vgl. RFH vom 26.7.1932, Gutachten ID 2/31 und III D 2/33, RStBl 1933 S.136 ff.; BFH vom 24.11.1953, Urteil I 109/53 U, BStBl 1954 III S.21 f.; BFH vom 8.3.1955, Urteil I 73/54 U, BStBl 1955 III S.187 f.; Holtmeier, Gerhard: Die Organtheorie im System des Rechts und ihre aktuellen Probleme, Köln 1959, S.76 ff.

bei Konzernverflechtungen betont. [1] Im folgenden soll die Untersuchung zeigen, wie die Steuerpflicht eines Konzernunternehmens behandelt wird, wenn das Konzernunternehmen vom Ausland her beherrscht wird.

b) Die subjektive Steuerpflicht inländischer Konzernunternehmen

aa) Die Steuerpflicht bei Fehlen von Doppelbesteuerungsabkommen

Nicht immer steht zur Lösung von steuerlichen Problemen bei internationalen Konzernbeziehungen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit entsprechenden Normen zur Verfügung. In diesen Fällen ist zur Klärung von Streitfragen auf das deutsche Außensteuerrecht sowie die dazu ergangene Rechtsprechung zurückzugreifen.

Für die Steuerpflicht einer inländischen Gesellschaft eines ausländischen Konzerns waren lange Zeit die Grundsätze des sog. Shell-Urteils vom 30.1.1930 [2] maßgebend. Nach diesen Grundsätzen wurden - insbesondere bei Vorliegen der Voraussetzungen eines Organverhältnisses [3] - die inländischen Konzernunternehmen mit dem beherrschenden Unternehmen des Auslandes als Einheit behandelt. [4] Der Konzern als Ganzes

---

1) Vgl. v. Wallis, Hugo: Die Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, a.a.O., S.34; derselbe: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes 1965 und das Konzernsteuerrecht, a.a.O., S.40.

2) Vgl. RFH vom 30.1.1930, Urteil I A 226/29, RStBl 1930 S.148 ff.

3) Vgl. RFH vom 16.9.1930, Urteil I A 129/30, RStBl 1930 S.757 ff.

4) Vgl. RFH vom 22.11.1933, Urteil III A 855/31, RStBl 1934 S.38; RFH vom 5.5.1936, Urteil I A 186/35, RStBl 1936 S.837; RFH vom 26.10.1937, Urteil I 9/37, RStBl 1938 S.46.

wurde zum Unternehmer und somit rückte die ausländische Obergesellschaft selbst in die Rolle des im Inland beschränkt Steuerpflichtigen anstelle der unbeschränkten Steuerpflicht des inländischen Unternehmens. [1)]

Für den Bereich internationaler Konzerne hat sich die Rechtsprechung des RFH an die Einheitskonzeption des Konzerns angelehnt mit der materiell rechtlichen Konsequenz, daß sich das beherrschende Auslandsunternehmen und das inländische Konzernunternehmen steuerlich nicht mehr als selbständige, unabhängige Rechtsträger gegenüberstehen Damit nahm der Reichsfinanzhof bei der Beurteilung internationaler Konzernbeziehungen eine abweichende Haltung von seiner sonstigen Rechtsprechung ein, während er bei ausschließlich inländischen Konzernverhältnissen immer die rechtliche Selbständigkeit des Konzernunternehmens betonte. [2)]

Die Meinungen im Schrifttum über die Einheitskonzeption des Steuerrechts bei internationalen Konzernverflechtungen waren geteilt. [3)] Die Auseinandersetzung wurde jedoch zwischenzeitlich durch Verwaltungserlasse überholt.[4)] Damit wird bei in-

---

1) Vgl. Debatin, Helmut: Die Besteuerung der Betriebstätten, der Tochtergesellschaften und der Arbeitsausübung in der deutschen Judikatur zum internationalen Steuerrecht, in: DStZ Ausgabe A, Jg.54 (1966), Heft 14, S. 214.

2) Vgl. Ahrndsen, Dietmar: Zur Anwendbarkeit der Filialtheorie auf deutsche Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaft bei der Körperschaftsteuer, in: AWD-BB, Jg.11 (1965), Heft 18, S.385 f.

3) Vgl. statt vieler: Ahrndsen, Dietmer: a.a.O., S.386, Fußnote 12; Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 3.Aufl., a.a.O., S.309.

4) Vgl. Erlaß FM Niedersachsen vom 3.1.1966 - S 2500 - 16 - 313, im Einvernehmen mit dem BdF, in: IWB Fach 1, S.677 (IWB Nr. 3/1966, Stand 1.2.1966); Gemeinsamer Erlaß der Länder, z.B. Erlaß Hessen S 2500 - 19 - II A 31 vom 14.12.1965, in: StEK KStG § 1, Nr.34; vgl. auch: Korn, Rudolf- Dietz, Georg: Doppelbesteuerung, Kommentar, München und Berlin, Stand 1. Juni 1967, Vorbemerkung IV G 5, S.105 (Zitierweise: Korn-Dietz: Doppelbesteuerung).

ternationalen Konzernverflechtungen auch ohne Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens ein Durchgriff durch die eigene Rechtspersönlichkeit der deutschen Tochtergesellschaft vermieden. Eine inländische Konzerngesellschaft bleibt somit unbeschränkt steuerpflichtiges Steuersubjekt.

In selteneren Fällen wird sich das Konzernverhältnis eines ausländischen Unternehmens auf eine inländische Personengesellschaft erstrecken. Auch in diesem Fall wird die subjektive Steuerpflicht des Konzernunternehmens über die einheitliche Gewinnermittlung nach § 215 Abs.2 AO gewahrt. [1] Wenn auch der ausländische Gesellschafter je nach Rechtsform im Inland beschränkt körperschaft- oder einkommensteuerpflichtig ist, so wird doch über die Konstruktion der einheitlichen Gewinnermittlung für das Personenunternehmen erreicht, daß materiell gesehen das Konzernglied Ausgangspunkt der Besteuerung ist und nicht der Konzern als Ganzes.

bb) Die Steuerpflicht bei Vorhandensein von Doppelbesteuerungsabkommen

In Fragen der Konzernbesteuerung haben die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen - mit Ausnahme im deutsch-italienischen Abkommen [2] - stets auf der subjektiven Steuerpflicht der Konzernunternehmen bestanden. Somit dürfen im Falle

---

1) Vgl. Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966, S.52 f.; Weissenborn, Hans-Ulrich: Zur Gewinnermittlung inländischer Gesellschaften, die von ausländischen Unternehmen beherrscht werden, in: DStR, Jg.4 (1966), Heft 4, S.107.

2) Vgl. Ziffer 7 des Schlußprotokolls zum deutsch-italienischen Abkommen vom 31.10.1925, abgedruckt in: Korn-Dietz: Doppelbesteuerung, a.a.O., Italien S.35; Erlaß des RdF (unveröffentlicht) S 1303 B SD - 196 III d vom 2.5.1941, wiedergegeben in: Heining, Arnold: Besteuerung der Ausländer, Köln 1956, S.51 f.

einer inländischen Kapitalgesellschaft nur deren Gewinne und die Ausschüttungen an die ausländische Obergesellschaft besteuert werden. [1] Ähnlich kann die Besteuerung bei einer inländischen Personengesellschaft als Konzernunternehmen nur den hier erzielten Gewinn erfassen, nicht den Gewinn des Konzerns als Ganzes.

Im Ergebnis kann festgestellt werden, daß das deutsche Steuerrecht bei internationalen Konzernverflechtungen dem Grundsatz folgt, daß ein Konzernunternehmen ein Steuersubjekt ist und daher getrennt zu besteuern ist. Diese ablehnende Haltung des Steuerrechts gegen die Einheitskonzeption des Konzerns hat zur Folge, daß im zwischenstaatlichen Bereich die Organschaftslehre kaum Anwendung findet. [2] Die Gewährung des Schachtelprivilegs bei internationalen Konzernverflechtungen aufgrund bilateraler Abkommen steht dieser Tendenz nicht entgegen, weil hier wiederum das Konzernunternehmen den Ausgangspunkt der Besteuerung bildet. [3]

---

1) Vgl. Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.179; Heining, Arnold: a.a.O., S.54; Rädler, Albert J.: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960, S.188 (Zitierweise: Rädler, Albert J.: Direkte Steuern der Kapitalgesellschaften); Die deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung stimmen in diesem Punkt mit den Musterabkommen von Mexico City 1943, London 1946 und der OECD 1963 überein; vgl. hierzu Rädler, Albert J. - Raupach, Arndt: a.a.O., S. 349.

2) Vgl. Bühler, Ottmar: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ISTR, a.a.O., S.101; Rädler, Albert J.: Direkte Steuern der Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.188; derselbe: Jüngste Entwicklungen im internationalen Konzernsteuerrecht, in: AG, Jg.6 (1961), Heft 12, S.349.

3) Vgl. Debatin, H.: Das Schachtelprivileg im Außensteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: AWD-BB, Jg.5 (1959), Heft 9, S.189.

II. Der Umfang des Erfolgsausweises eines inländischen Konzernunternehmens

1. Problem der Erfolgsermittlung von Konzernunternehmen

a) Der Erfolg als wirtschaftliches Ergebnis des ganzen Konzerns

Das Steuerrecht hält bei internationalen Konzernverflechtungen streng am Grundsatz der Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform fest. Damit müssen für Zwecke der Besteuerung die Steuerbemessungsgrundlagen für jedes einzelne Konzernglied getrennt ermittelt werden. Ebenso beschränken sich die Ansprüche der Minderheitsbeteiligten auf den Erfolg des betreffenden Rechtssubjektes. Die Erfolgsermittlung eines Konzerngliedes birgt aber besondere Probleme in sich, weil der Konzern aus wirtschaftlicher Sicht ein einheitliches Unternehmen darstellt.

Wie rechtseinheitlich gegliederte Unternehmen erzielt auch ein Konzern einen Erfolg durch unternehmerische Tätigkeit. Der Konzern entnimmt der arbeitsteiligen Gesamtwirtschaft Materialien und andere Leistungen und gibt diese nach entsprechender Umwandlung im betrieblichen Kombinationsprozeß wieder über den Absatzmarkt an die Gesamtwirtschaft zurück. Führt dieser Umsatzprozeß zu einer positiven Wertdifferenz zwischen den Entgelten am Absatzmarkt und den Ausgaben am Beschaffungsmarkt, so hat die Unternehmung einen Mehrwert, einen Gewinn erzielt; andernfalls entsteht ein Verlust. [1)]

---

1) Vgl. Castan, Edgar: Gewinn, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band II, Stuttgart 1958, Sp.2328; Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln und Opladen 1962, S.58; Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, S.22; Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, 2.Aufl., Stuttgart 1960, S.103.

Durch das Angebot der Güter und Dienste, die der Konzern entsprechend seinem Sachziel hervorbringt, bildet sich am Absatzmarkt im Zusammenwirken mit der Nachfrage von unabhängigen Wirtschaftssubjekten ein Marktpreis. Der durch zweiseitige Willensbildung unter unabhängigen Partnern zustande gekommene Marktpreis ist ein objektiver Wertmaßstab für die vom Konzern hervorgebrachten Leistungen. [1] Da der Erfolg aus unternehmerischer Tätigkeit durch Vergleich zwischen dem Wert der abgegebenen Leistung und dem Wert der eingesetzten Güter und Dienste gemessen wird, entscheidet letztlich der Markt als unabhängige Instanz über den Erfolg eines Unternehmens.

Eine objektive Bewertung einer Leistung ist nicht möglich, wenn der Leistungsaustausch zwischen einzelnen Konzernunternehmen stattfindet. Denn aufgrund der einheitlichen Leitung des Konzerns können einzelne Konzernglieder nicht als unabhängige Marktpartner auftreten. Bei einem konzerninternen Leistungsaustausch kommt somit das Entgelt nicht durch eine zweiseitige Willensbildung zustande, sondern wird im Endergebnis durch einen einseitigen Willensakt der Konzernleitung festgelegt. [2] Aus der Sicht des Konzerns als einheitliches Unternehmen sind daher konzerninterne Lieferungen und Leistungen nur als innerbetriebliche Wertbewegungen

---

1) Vgl. Pausenberger, Ehrenfried: Wert und Bewertung, Sammlung Poeschel, Band 13, Stuttgart 1962, S.14; Busse von Colbe, Walther: Der Zukunftserfolg. Die Ermittlung des künftigen Unternehmungserfolges und seine Bedeutung für die Bewertung von Industrieunternehmen, Wiesbaden 1957, S.9; Wittmann, Waldemar: Der Wertbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Köln und Opladen 1956, S.64; Marx, August: Der Wert in der Betriebswirtschaft, in: ZfB, Jg.28 (1958), Heft 2, S.69.

2) Vgl. Pausenberger, Ehrenfried: Konzerninterne Gewinnrealisation, a.a.O., S. 535 f.; Hahn, Dietger: Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen, Teil I, in: BFuP, Jg.17 (1965), Heft 6, S.342 f.

anzusehen. Ein Verkauf innerhalb des Konzerns mit Gewinn oder Verlust ist somit nicht möglich, weil zwischen den einzelnen Konzerngliedern keine echten Marktbeziehungen bestehen. [1)]

Für Zwecke der Ertragsbesteuerung sollte aus wirtschaftlicher Sicht bei Konzernverflechtungen der Gewinn des ganzen Konzerns Steuerbemessungsgrundlage sein. Dieser Forderung steht aber die Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform, wonach für jedes Konzernunternehmen die Steuerbemessungsgrundlagen getrennt zu ermitteln sind, entgegen. Damit entsteht für die Ertragbesteuerung das Problem, für jedes einzelne Konzernunternehmen eine Erfolgsgröße zu ermitteln, obwohl wirtschaftlich gesehen nur der Konzern als Ganzes einen Gewinn oder Verlust erzielen kann.

b) Schwierigkeiten einer Aufteilung des Konzerngewinnes auf einzelne Konzernunternehmen

Wenn auch der Konzern als Wirtschaftseinheit einen Erfolg nur durch Leistungsaustausch mit selbständigen Wirtschaftssubjekten auf dem Markt erzielen kann, so darf dieser Gewinn nicht ausschließlich dem Konzernglied zugerechnet werden, das zufällig am Absatzmarkt tätig geworden ist. An dieser Stelle wird zwar ein Gewinn realisiert, die Entstehung des Erfolges ist dagegen auf die Wirkung der Ertragsfaktoren [2)] in den einzelnen Konzernunternehmen zurückzu-

---

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Konzernbilanzen, a.a.O., S.179.

2) Unter Ertragsfaktor soll jede Einflußgröße verstanden werden, die den Erfolg eines Unternehmens auf irgendeine Weise fördernd oder hemmend, positiv oder negativ bestimmt. Bezogen auf das einzelne Umsatzgeschäft ist der Ertragsfaktor jede "Kraft, die eine erfolgswirksame und im Markt realisierbare Gutsmehrung" hervorgerufen hat. Vgl. dazu Latendorf, Heinz: Der Prozeß der industriellen Ertragsbildung und seine Analyse, Berlin 1958, S.21;

führen. Während des betrieblichen Kombinationsprozesses, der sich im Falle des Konzerns über alle Konzernglieder erstrecken kann, nehmen die eingesetzten Kostengüter ständig an Wert zu, bis sie schließlich als Ertragsgüter auf der Absatzseite den Konzern wieder verlassen. Bereits der Einkauf von Gegenständen und die eventuell daran anschließende Bearbeitung haben einen Anteil an der sich beim Verkauf ergebenden Erfolgswirksamkeit, denn ohne die vorausgehenden Akte wäre keine absatzfähige Leistung des Unternehmens geschaffen worden. [1] Schäfer sieht daher im Produktionsprozeß gleichzeitig einen Ertragsprozeß. Beide Prozesse sind nur verschiedene Aspekte des betrieblichen Geschehens; denn durch den Verbrauch von Produktionsfaktoren wird gleichzeitig der Erfolg verursacht. [2] Darum kann nicht nur durch den Verkaufsakt, sondern während des ganzen Produktionsprozesses der Erfolg eines Unternehmens und somit auch der Konzernerfolg verursacht werden. Gerade in vertikalen Konzernen, in denen eine Reihe von einzelnen Konzerngliedern am Produktionsziel mitwirken, liefert jedes Konzernglied einen mehr oder weniger großen Beitrag für die Konzernleistung.

Aus diesen Überlegungen wird deutlich, daß der einheitliche Konzerngewinn nur durch das Zusammenwirken aller Konzernglieder hervorgebracht wird. Einer Aufteilung des Gewinnes stellt sich allerdings die Schwierigkeit entgegen, daß der am Markt erzielte Gewinn in keiner unmittelbaren Beziehung

---

Schäfer, Erich: Die Unternehmung, 6.Aufl., Köln und Opladen 1966, S.303 f.; Gartner, Gerhard: Probleme und Möglichkeiten einer betriebswirtschaftlichen Ertragsanalyse, Diss. Mannheim 1960, S. 57.

1) Vgl. Ott, Max: Die Bilanzprobleme bei Konzernverflechtung, Frankfurt a.M. 1960, S.72. Albach, Horst: Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB Jg.35 (1965), Heft 1, S.23.

2) Vgl. Schäfer, Erich: a.a.O., S. 261.

zu den Ertragsfaktoren steht, die in den einzelnen Konzerngliedern zum Einsatz gelangen. Der Einsatz von Produktionsfaktoren erfolgt in den einzelnen Konzernunternehmen in der Erwartung, daß der Wert der absatzfähigen Leistung die Kosten der Produktionsfaktoren übersteigt. Die Absatzleistung des Konzerns wird jedoch unabhängig von den Erwartungen, die an den Einsatz der Produktionsfaktoren geknüpft werden, am Markt von unabhängigen Wirtschaftssubjekten nach dem Gesetz von Angebot und Nachfrage bewertet. Der Gewinn ergibt sich somit nach Abschluß des Produktionsprozesses bei der Veräußerung als Residuum nach Abzug des Wertes der Produktionsfaktoren. Aus dieser Sicht ist der Gewinn eine Einheit und stellt eine Vergütung der Unternehmensleitung für die erfolgreiche Durchführung des Produktionsprozesses dar. [1)]

Auch aus einer weiteren Überlegung wird die Schwierigkeit des Zurechnungsproblems deutlich. Die absatzfähigen Güter und Dienste eines Konzerns wachsen ständig durch den Einsatz von Anlagegütern, Materialien oder anderen Ertragseinheiten der Marktreife entgegen. Damit jedoch der Einsatz von Produktionsfaktoren im Ergebnis zu einer absatzfähigen Leistung führt, ist eine ständige Überwachung und auf das Unternehmensziel hin ausgerichtete Steuerung des Produktionsprozesses durch die Unternehmensleitung notwendig. Diese Unternehmerfunktion, die im Falle des Konzerns von der Konzernspitze wahrgenommen wird, ist somit ursächlich mit jedem Faktoreinsatz in den einzelnen Konzerngliedern verbunden.

Für eine verursachungsgerechte Erfolgszurechnung wird diese kombinative Verknüpfung der Produktionsfaktoren zu einem

---

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, a.a.O., S.5 f.

unlösbaren Problem. [1]

Daraus folgt wiederum, daß der Einsatz von Produktionsfaktoren bzw. Ertragsfaktoren in den einzelnen Konzernunternehmen keinen Maßstab für eine verursachungsgerechte Zurechnung des Gesamtgewinnes darstellt. Eine rechnerisch exakte Lösung konnte auch bisher die Betriebswirtschaftslehre nicht bieten, denn der Gewinn wird als Ganzes erzielt, ohne daß er rückwirkend mit den Verursachungsfaktoren in Beziehung gebracht werden könnte.

c) Das Rechnungswesen des Konzernunternehmens als Instrument der Teilgewinnermittlung

Wenn auch das Problem der Zurechnung des ganzen Konzerngewinnes auf die einzelnen Konzernunternehmen nicht exakt von der Betriebswirtschaftslehre gelöst werden kann, so dürfen Möglichkeiten zur Ermittlung von Näherungslösungen nicht außer Acht gelassen werden. Notwendig sind derartige Versuche für Zwecke der Besteuerung. Darüber hinaus liegen sie auch im Interesse der Minderheitsbeteiligten und Gläubiger, denn deren Interesse richtet sich primär auf die Vermögenssphäre des einzelnen Konzerngliedes. [2]

Als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewinnes einzelner Konzernunternehmen kann das eigene Rechnungswesen herangezogen werden. Aufgrund ihrer juristischen Selbständigkeit sind nämlich die inländischen Konzernunternehmen verpflichtet, Bücher zu führen und jährlich Abschlüsse zu erstellen. [3] Der rechtlichen Selbständigkeit entsprechend

---

1) Vgl. Hasenack, Wilhelm: Ertragsbildungs-Analyse und Erfolgsspaltung als betriebswirtschaftliche Probleme, in: BFuP, Jg.6 (1954), Heft 5, S.283; Mestmäcker, Ernst-Joachim: Verwaltung, Konzerngewalt und Rechte der Aktionäre, Karlsruhe 1958, S.310 ff.

2) Vgl. Moxter, Adolf: Der Einfluß der Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, a.a.O., S.147; Regierungsentwurf, a.a.O., S.214.

3) Vgl. §§ 38, 39 HGB; §§ 41, 42 GmbHG; §§ 148, 149 AktG 1965; § 161 RAO.

muß die Rechnungslegung die Vermögenssphäre des Konzerngliedes gegenüber anderen Rechtssubjekten abgrenzen. Damit wird das Konzernunternehmen rechentechnisch verselbständigt und so behandelt, als wäre es ein selbständiges Unternehmen im betriebswirtschaftlichen Sinne. Konsequenterweise beschränkt sich daher die Rechnungslegung auf Transaktionen, die das betreffende Konzernunternehmen mit anderen Rechtssubjekten tätigt. Der Erfolgsbeitrag ist nach dieser Fiktion die Differenz zwischen dem Entgelt für die an andere Rechtssubjekte erbrachte Leistung und den Ausgaben, die zur Erstellung dieser Leistung notwendigerweise an vorgelagerte Rechtssubjekte erbracht werden mußten. Wegen der Komplexität des Umsatzprozesses kann jedoch der Erfolgsbeitrag [1] eines einzelnen Umsatzaktes nicht von der Finanzbuchhaltung des Konzerngliedes nachgewiesen werden. Vielmehr finden nur die mit fremden Rechtssubjekten getätigten Transaktionen einen Niederschlag als Einnahmen oder Ausgaben, je nachdem, ob es sich um einen Vorgang am Absatzmarkt oder die Beschaffung von Gütern und Diensten handelt. Die globale Differenz der Einnahmen und Ausgaben, die bei Transaktionen mit anderen Rechtssubjekten angefallen sind, stellt somit eine Erfolgsgröße des Konzernunternehmens bei rechentechnischer Verselbständigung dar.

---

1) Der Begriff Erfolgsbeitrag ist aus dem Sprachgebrauch des Warenhandels entlehnt und soll den Gewinn oder Verlust, der mit einer einzelnen Transaktion entsteht, bezeichnen. Da der Erfolgsbeitrag dem Funktionsbereich der Unternehmung zugeordnet wird, sind seine beiden Komponenten pagatorischer Natur; der Erfolgsbeitrag wird daher durch die Differenz aus Erträgen und den zurechenbaren Aufwendungen gebildet. Im Gegensatz dazu steht der Stückgewinn als Differenz aus Leistung und den zuzurechnenden Stückkosten. Der Stückgewinn ist dem Funktionsbereich des Betriebes zuzuordnen. Vgl. dazu: Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964, S.146; Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S.61, Fußnote 8.

Die fiktive rechentechnische Verselbständigung des Konzerngliedes ist ein Mittel, die Schwierigkeiten einer exakten Aufteilung des Gesamtgewinnes des Konzerns zu umgehen. In materieller Hinsicht kann jedoch der ausgewiesene Erfolg nicht ohne weiteres als das wirtschaftliche Ergebnis des Konzerngliedes bezeichnet werden, denn die rechentechnische Verselbständigung des Konzerngliedes verhindert nicht eine der Gewinnpolitik der Konzernleitung entsprechende Manipulation des Konzerngliedgewinnes.

Auch bei einer fiktiven Verselbständigung des Konzerngliedes kann der ermittelte Gewinn nicht unabhängig von der Wirtschaftseinheit des Konzerns gesehen werden. Die Auswirkungen der Konzernverbindung laufen darauf hinaus, daß das Konzernglied nur im Rahmen der originären Zielvorstellung der einheitlichen Leitung tätig werden kann .Dispositive Maßnahmen der Konzernspitze, die mit der Zielvorstellung des ganzen Konzerns übereinstimmen, brauchen jedoch nicht mit den Zielvorstellungen des Konzerngliedes konform zu gehen, die dieses als ein selbständiges Unternehmen in wirtschaftlichem Sinne vertreten würde. Beispielsweise kann die Abrundung des Sortiments durch Forcierung der Produktion bei einem bestimmten Konzernunternehmen für den Konzern als Ganzes vorteilhaft sein, obwohl das Konzernglied unter Zugrundelegung einer eigenen originären Zielfunktion diese Entscheidung nicht getroffen hätte. Diese Einflüsse dispositiver Entscheidungen von seiten der Konzernspitze kann die Finanzbuchhaltung des Konzerngliedes nicht erfassen, da sich die rechentechnische Verselbständigung lediglich auf den Leistungsaustausch mit anderen Rechtssubjekten bezieht. Von dem Gewinnausweis, den das selbständige Rechnungswesen des Konzerngliedes ermitteln kann, muß daher anerkannt werden, daß er hinsichtlich seiner Entstehung von den dispositiven Entscheidungen der Konzernleitung geprägt ist.

Neben einer aktiven Beeinflussung des Kombinationsprozesses des einzelnen Konzerngliedes wird der Erfolg auch durch die bloße Eingliederung in den Konzern berührt. Die Verbindung des Konzerngliedes zu einer übergeordneten Wirtschaftseinheit bringt für das einzelne Rechtssubjekt Vor- und Nachteile mit sich, die ein vergleichbares Unternehmen ohne Konzernverbindung nicht kennt. Beispielsweise kann die Konzernverflechtung für das einzelne Unternehmen eine größere Kreditwürdigkeit, günstigere Beschaffungsmöglichkeiten von Waren und Arbeitskräften oder die Sicherung der Position am Absatzmarkt und ähnliche Vorteile mit sich bringen. Nachteilig würde sich dagegen die Konzernverflechtung auswirken, wenn z.B. einem inländischen Konzernunternehmen aufgrund seiner Zugehörigkeit zu einem ausländischen Konzern Ressentiments von seiten der Abnehmer entgegengebracht würden. Für diese Vor- und Nachteile, die aufgrund der bloßen Eingliederung in einen Konzernverband auftreten und daher auch als passive Konzernwirkung oder Verbundeffekt bezeichnet werden [1], ist charakteristisch, daß ihre einzelnen Momente - ebenso wie bei einem aktiven Tätigwerden der Konzernleitung durch dispositive Maßnahmen - die Entstehung des Erfolges der Konzernunternehmen beeinflussen.

Neben einer Einflußnahme auf die Gewinnentstehung durch aktive Dispositionen der Konzernspitze sowie durch die passive Konzernwirkung kann die Konzernleitung auch den Ausweis eines bereits entstandenen Gewinnes manipulieren. Formalrechnerisch ist zwar der Erfolgsausweis die Differenz, die

---

1) Vgl. Moxter, Adolf: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, in: ZfhF, Jg.13 (1961), N.F., S.646; Everling, Wolfgang: Der Verbundeffekt und seine Erfassung, in: BFuP, Jg.15 (1963), Heft 4, S.204; Schubert, Werner: Zur Berichtspflicht über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen Aktiengesetz, Teil II, in: BFuP, Jg.18 (1966), Heft 4, S.228 f.

sich aus dem Wert der empfangenen Güter und Dienste und dem Wert der an andere Rechtssubjekte weitergegebenen Leistungen ergibt. Der Wertansatz für konzerninterne Lieferungen und Leistungen unterliegt jedoch nicht dem Gesetz des freien Marktes, sondern die Konzernleitung kann dafür einseitig einen Verrechnungspreis ansetzen. Dadurch ergibt sich gerade in vertikalen Konzernen, in denen überwiegend konzerninterne Lieferungen und Leistungen erbracht werden, ein weiter Spielraum für die Konzernleitung, den Gewinnausweis zu manipulieren.

Der mit Hilfe des eigenen Rechnungswesens ermittelte Erfolg entspricht in formeller Hinsicht den Anforderungen der Ertragbesteuerung, wonach die wirtschaftlichen Verhältnisse des einzelnen Rechtssubjektes maßgebend sind. In materieller Hinsicht kann jedoch der ausgewiesene Erfolg nicht ohne weiteres der Besteuerung zugrunde gelegt werden und auch nicht als Anspruchsgrundlage der Minderheitsbeteiligten dienen. Das eigene Rechnungswesen kann nämlich nicht von sich aus die durch die Konzernverflechtung möglichen Gewinnmanipulationen verhindern. Vor Anwendung des Gewinnausweises ist daher zu prüfen, welcher materielle Umfang des Gewinnes den Zwecken der Rechnungslegung eines Konzerngliedes entspricht.

2. Handels- und steuerrechtliche Anforderungen an den Gewinnausweis eines Konzernunternehmens

a) Determinierung des Totalgewinnes eines Konzernunternehmens

Die betriebliche Gewinnpolitik, deren Wahrnehmung im Konzern der Konzernspitze möglich ist, wird aus Gründen der Steuerersparnis und Dividendenpolitik den Gewinnausweis

der Konzernglieder so zu manipulieren suchen, daß für den Konzern die günstigste Situation entsteht. Da die Unternehmung als Organ der Volkswirtschaft dem Staat und anderen Wirtschaftssubjekten gegenüber Pflichten hat, darf die betriebliche Gewinnpolitik die Grenzen der Legalität nicht verletzen. [1] Die mögliche Beeinflussung des Gewinns eines Konzerngliedes muß daher mit den Grundsätzen der Rechnungslegung übereinstimmen.

Der Grundsatz, das Steuersubjekt nach seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern, der in der Ertragsbesteuerung am weitgehendsten verwirklicht ist [2], führt bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage dazu, daß nur ein tatsächlich erzieltes Einkommen besteuert werden kann. Die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wäre dagegen überfordert, würde man abweichend von seinem wirtschaftlichen Einkommen die Steuer nach einem fiktiven Betrag bemessen. Auf die Gewinnbesteuerung von Konzernunternehmen bezogen heißt das, daß nur dessen tatsächliches Einkommen Steuerbemessungsgrundlage sein kann. Wenn also ein Konzernunternehmen aufgrund dispositiver Eingriffe von seiten der Konzernleitung Gewinne nicht erzielt, die es als unabhängiges Unternehmen bei der Verfolgung der eigenen Zielvorstellung erzielt hätte, so kann die Wahrscheinlichkeit der Gewinnerzielung nicht Anlaß sein, daß für Zwecke der Erfolgsbesteuerung der dispositive Eingriff rechnerisch eliminiert wird. Bei einer derartigen Korrektur der Ergeb-

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Unternehmenspolitik, Band III, a.a.O., S.532.

2) Vgl. Barth, Kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band II, Steuerrecht, Teilband I, Stuttgart 1955, S.92; Strutz, Georg: Handbuch des Reichssteuerrechts, Berlin - Wien 1927, S.228; Neumark, Friedrich: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S.28 und 33.

nisse würde die Besteuerungsgrundlage nicht mehr dem tatsächlich erzielten Ergebnis entsprechen und damit dem Prinzip, das Steuersubjekt nach seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern, widersprechen.

Aus dem gleichen Grunde verbietet sich auch eine Eliminierung des Verbundeffektes, der die Erfolgsfähigkeit eines Konzerngliedes durch die bloße Eingliederung in den Konzernverband beeinflußt. Diese Konzernwirkung betrifft nämlich nur die Entstehung des Erfolges, so daß eine Elimination ebenfalls dazu führen würde, daß abweichend vom tatsächlichen Ergebnis des Konzerngliedes ein fiktiver Erfolg der Besteuerung zugrunde gelegt würde.

Wenn also die Konzernleitung entsprechend ihrer Zielvorstellung die Gewinnentstehung eines Konzernunternehmens beeinflußt, so kann darin noch keine Verletzung steuerlicher Vorschriften gesehen werden. Denn das Prinzip der Leistungsfähigkeit verlangt nicht, daß ein solcher Gewinn ermittelt wird, den das Konzernglied als vergleichbar wirtschaftlich selbständiges Unternehmen erzielt hätte. Vielmehr ist entsprechend dem Prinzip der Leistungsfähigkeit danach zu fragen, welchen Erfolgsbeitrag das einzelne Konzernglied im Rahmen des Konzerns erbracht hat. Dieser Erfolgsbeitrag umfaßt das Ergebnis des betrieblichen Kombinationsprozesses des betreffenden Konzerngliedes und ist in bezug auf die Totalperiode gleich der Differenz aus der Summe aller an fremde Rechtssubjekte abgegebenen Leistung und der Summe aller von anderen Rechtssubjekten empfangenen Leistung.

Die gleiche Totalgewinnkonzeption muß auch Grundlage der handelsrechtlichen Rechnungslegung sein. Die Gewinnermittlung nach Handelsrecht hat dem Erfordernis der Kapitalerhaltung und dem Gläubigerschutz Rechnung zu tra-

gen. [1] Das hat dazu geführt, daß die Handelsbilanz, insbesondere die Bilanz der Aktiengesellschaft nur noch als Gewinnverteilungsbilanz angesehen wird. [2] Mit diesen Anforderungen ist aber wiederum nur eine solche Gewinnkonzeption zu vereinbaren, die auf dem tatsächlichen Erfolg und nicht auf einer Erfolgsgröße beruht, die das Konzernglied als fiktiv selbständiges Unternehmen erzielt hätte.[3] Diese Gewinnkonzeption, die nur den tatsächlichen Erfolg aus der Umsatztätigkeit eines Konzernunternehmens mit anderen Rechtssubjekten beinhaltet, findet sich nicht nur im deutschen Handels- und Steuerrecht. Auch das internationale Steuerrecht vertritt in vielen Doppelbesteuerungsabkommen den Grundsatz, daß bei unnormalen kaufmännischen und finanziellen Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen Staaten ansässig sind, die Gewinne so zu gestalten sind, als hätte keine Beeinflussung stattgefunden. [4] Die Gewinnkorrektur betrifft nach den Formulierungen der Doppelbesteuerungsabkommen nur die Bedingungen der konzerninternen Lieferungen und Leistungen.

---

1) Vgl. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, Wesen und Methoden der taktischen Beeinflussung von handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlüssen, Wiesbaden 1962, S.15 (Zitierweise: Harder, Ulrich: Bilanzpolitik).

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 129 Tz 12.

3) Durch die Aktivierung des Rechtsanspruchs auf Gewährung eines Nachteilsausgleichs, den eine abhängige Aktiengesellschaft gegenüber einem beherrschenden Unternehmen nach § 311 AktG 1965 hat, wird der ausgewiesene Gewinn dem eines fiktiv selbständigen Unternehmens angenähert.

4) Musterabkommen der OECD 1963, Artikel 9; Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.164 und 170; Dritter Bericht des Steuerausschusses der OECD vom 13. Juli 1960: Die Vermeidung der Doppelbesteuerung (Deutschsprachige Fassung), Herne-Berlin 1961, S.20 und 26; DBADGB vom 26.11.1964, Art.IV; DBADUS vom 22.7.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.9.1965, Art.IV.

Diese sind dabei so zu gestalten, als wäre der Leistungsaustausch unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten erfolgt. Keineswegs können die Korrekturvorschriften in den Doppelbesteuerungsabkommen dahingehend interpretiert werden, als sei die Gewinnkorrektur so weit zu führen, daß als Ergebnis der Gewinn eines vergleichsweise konzernunabhängigen Unternehmens ausgewiesen wird.

Damit kann festgestellt werden, daß der handels- und steuerrechtliche Erfolgsausweis auf dem vom Konzernunternehmen tatsächlich erzielten Erfolg beruht. Dieser tatsächliche Erfolg setzt sich zusammen aus der Summe aller Erfolgsbeiträge, die im Laufe der Totalperiode durch die mit anderen Rechtssubjekten getätigten Transaktionen hervorgebracht werden. Die Einflüsse dispositiver Maßnahmen und der bloßen Konzernwirkung sind beim handels- und steuerrechtlichen Erfolgsausweis nicht zu berücksichtigen, weil dadurch anstelle des tatsächlichen Erfolges ein fiktiver Erfolg ausgewiesen würde.

b) Determinierung des Periodengewinnes eines Konzernunternehmens

Die Ermittlung des steuerlichen Totalerfolges, der sich auf den Konzernbeitrag im Rahmen des Konzerns beschränkt, wäre verhältnismäßig unproblematisch. Denn nach Abschluß sämtlicher Umsatzprozesse eines Unternehmens sind alle eingesetzten Güter wieder in Geld zurückverwandelt und die Erfolgsermittlung reduziert sich auf den Überschuß der Gesamteinnahmen über die Gesamtausgaben, wobei die Entnahmen und Einlagen des Unternehmers gewinnerhöhend bzw. -mindernd zu berücksichtigen sind. [1] Wenn daher der Total-

1) Vgl. Rieger, Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2.Aufl., Erlangen 1959, S.206.

erfolg als absolut richtig [1] bezeichnet werden kann, weil die Einnahmen und Ausgaben als rechtlich finanzielle Fakten klar umschrieben werden können [2], so kann aus praktischen Gründen die Erfolgsermittlung nicht bis zum Ende des Unternehmens hinausgezögert werden. Berücksichtigt man, daß die meisten Unternehmen auf unbestimmte Zeit gegründet werden, so wird der Totalgewinn zu einer Fiktion , die allerdings zur Erklärung des Periodengewinnes dient. [3]

Der Zusammenhang zwischen Periodenerfolg und dem fiktiven Totalerfolg besteht darin, daß die Summe der Periodenerfolge gleich dem Totalerfolg ist. Mit dieser Verknüpfung läßt sich allerdings keine Aussage über die Höhe des Periodenerfolgs machen. [4] Rein formalrechnerisch bestimmt der Überschuß der Erträge über die Aufwendungen den Periodenerfolg, wobei die Erträge und Aufwendungen entsprechend ihrer Erfolgswirksamkeit durch Periodisierung der Einnahmen und Ausgaben abgeleitet werden. [5] Die Technik des Rechnungswesens ermöglicht daneben auch die Ermittlung des Periodenerfolges mit Hilfe des Vermögensvergleichs; der Erfolg besteht in diesem Fall in der Differenz des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres, wobei Einlagen und Entnahmen erfolgsneutral zu berücksichtigen sind. [6] Materiell gesehen liegt jedoch die Problematik der Periodenerfolgsermittlung darin, daß mehr oder minder willkürliche Annahmen über die Erfolgswirksamkeit

---

1) Vgl. Castan, Edgar: a.a.O., Sp.2329.

2) Vgl. Schäfer, Erich: Die Unternehmung, a.a.O., S.327.

3) Vgl. Leffson, Ulrich: a.a.O., S.129; Castan, Edgar: a.a.O., Sp.2329.

4) Vgl. Schäfer, Erich: a.a.O., S.326.

5) Vgl. Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, a.a.O., S.64 f.

6) Vgl. § 4 Abs.1 EStG.

der Einnahmen und Ausgaben zu machen sind. Dies bedeutet andererseits aus der Sicht des Vermögensvergleiches, daß der Periodenerfolg entscheidend durch das Ausmaß der Aktivierung und Passivierung sowie der Bewertung bei der Bestimmung des Betriebsvermögens beeinflußt wird.

Bei der Festlegung von Regeln für die Ermittlung des Periodenerfolges stützt sich das Handelsrecht zunächst auf die für die Handelsbilanz gültigen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die vorwiegend aus der kaufmännischen Übung, den Ansichten ordentlicher Kaufleute, der Rechtsprechung und in jüngster Zeit auch aus wissenschaftlichen Überlegungen hervorgegangen sind [1], stehen unter den beherrschenden Gedanken, die Gläubiger und den Bestand des Unternehmens zu schützen. [2] Damit erlangt das Prinzip der vorsichtigen Erfolgsermittlung den Vorrang vor der Richtigkeit, so daß die Periodenerfolgsermittlung einen eher zu niedrigen als zu hohen Gewinnausweis, gemessen am tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg, ergibt. [3]

Neben dem Vorsichtsprinzip gilt das Realisationsprinzip als einer der wichtigsten Bilanzierungsprinzipien, denn

---

1) Vgl. Döllerer, Georg: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: BB, Jg.14 (1959), Heft 34, S.1218 ff.; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 129 Tz 25; van der Velde, K.: Die Rechtsnatur der Handels- und Steuerbilanz, in: StbJb 1954/55, S.57 f.; zur kritischen Würdigung der Quellen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vgl.: Leffson, Ulrich: a.a.O., S.38 f.

2) Vgl. RGSt vom 4.4.1927, Urteil II 104/27, in: RG St Band 61, S.276: "Die handelsrechtliche Bilanz soll vornehmlich die Belange der Gläubiger, der Geschäftsinhaber und des Unternehmens selbst wahren"; vgl. auch: Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, a.a.O., S.51 f.

3) Vgl. Heinen, Edmund: Handelsbilanzen, Wiesbaden 1962, S.69; Koch, Helmut: Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WPg Jg.10 (1957), Heft 1, S.5.

es entscheidet darüber, wann ein positiver oder negativer Erfolgsbeitrag eines Umsatzaktes einer Periode zuzuordnen ist. In Verbindung mit dem Imparitätsprinzip führt die Anwendung dazu, daß ein positiver Erfolgsbeitrag erst im Zeitpunkt der Realisation, ein negativer Erfolgsbeitrag jedoch schon in der Periode der Verursachung erfolgswirksam wird. Beide Prinzipien dienen damit in einem weiten Sinn wiederum dem Prinzip der Vorsicht. [1)]

Da die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften - mit Ausnahme der neuerdings für Aktiengesellschaften verbindlichen Bewertungsuntergrenzen [2)] - keine Grenzen der Anwendung des Vorsichtsprinzips entgegensetzen, hat das Ertragssteuerrecht eigene Bewertungsbestimmungen entwickelt.[3)] Damit ist auch das Steuerrecht in der Lage, die Forderung, daß der tatsächlich erzielte Erfolg auch in der betreffenden Periode zu versteuern ist, durchzusetzen. [4)]

---

1) Vgl. Leffson, Ulrich: a.a.O., S.147, 174 ff., 273 f.

2) Vgl. §§ 153-156 AktG 1965. Döllerer ist dagegen der Meinung, daß die Bewertungsgrenzen als Bestandteile der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für andere Unternehmensformen gelten; vgl. hierzu: Döllerer, Georg: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB, Jg.20 (1965) Heft 35/36, S.1417.

3) Vgl. § 6 EStG sowie die Problematik der steuerlichen Begriffe "Teilwert" und "Wirtschaftsgut": Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8.Aufl., Stuttgart 1966, §§ 4,5 Tz 327 ff., § 6 Tz 99 ff. (Zitierweise: Littmann, Eberhard: Einkommensteuerrecht); Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard - Heining, Arnold - Schilling, Otto von: Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer; 11.Aufl., Band I, § 4 EStG Anm.16, § 6 Anm.62 ff. (Zitierweise: Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer); Jacob, Herbert: Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, Wiesbaden 1961, S.87 ff.

4) Vgl. Bühler, Ottmar - Scherpf, Peter: Bilanz und Steuer, 6.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1957, S.148; Brönner, Herbert: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht,

Mit diesen Feststellungen konnte eine Ausgangsbasis gewonnen werden, um die Gewinnverlagerungen eines inländischen Konzernunternehmens, das mit einem ausländischen Konzern zu einer wirtschaftlichen Einheit verflochten ist, zu messen. Aus der Sicht des deutschen Steuer- und Handelsrechts ist als Gewinn des Konzernunternehmens der tatsächlich im Rahmen des Konzerns erwirtschaftete Konzernbeitrag zu ermitteln. Bei der Zurechnung dieses Konzernbeitrags auf einzelne Rechnungszeitabschnitte - in der Regel eines Wirtschaftsjahres - sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in Verbindung mit den steuerlichen Bewertungsvorschriften maßgebend.

III. Die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Konzernunternehmen

1. Begriff und Wesen der Gewinnverlagerung

Zur Kennzeichnung der Gewinnverlagerung werden in der Literatur verschiedene Bezeichnungen mit unterschiedlichen Begriffsinhalten verwendet. So sprechen Bühler [1] von Gewinnregulierung und Winkelmann [2] von Gewinnübertragung bzw. Gewinnverschiebung, womit beide Autoren die Verlagerung von Erfolgstei-

---

6.Aufl., Stuttgart 1960, S.42; Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, a.a.O., S.124; Littmann, Eberhard: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz, in: BB, Jg.19 (1964), Heft 16, S.651.

1) Vgl. Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S.1.

2) Vgl. Winkelmann, Rudolf: Die Gewinn- und Verlustrechnung in Konzernen, Diss. Berlin 1936, S.23.

len zwischen zwei Rechtssubjekten eines Konzerns bezeichnen wollen. Im Gegensatz dazu bezeichnet Harder [1] mit Erfolgsregulierung sowohl die konzerninterne Erfolgsrealisierung als auch die konzerninterne Erfolgsverlagerung. Unter dem Oberbegriff der Erfolgsregulierung sind also sowohl die räumliche Verlagerung von Erfolgsteilen zwischen zwei Konzernunternehmen als auch die zeitliche Verlagerung zwischen den Rechnungszeitabschnitten eines einzelnen Konzerngliedes zusammengefaßt. Zur vollständigen Bearbeitung des Problems der Gewinnverlagerung empfiehlt sich für den Fortgang der Arbeit, von dem weiten Begriff auszugehen. Da jedoch die Harder'sche Begriffsbildung im Hinblick auf ein bilanzpolitisches Verhalten der Unternehmensleitung geprägt ist, soll im folgenden der neutrale Ausdruck Gewinnverlagerung Verwendung finden. [2]

Die Voraussetzungen für Gewinnverlagerungen im Rahmen eines Konzerns sind im Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen den einzelnen Konzerngliedern begründet, die im Rechnungswesen der einzelnen Konzernglieder verrechnet werden. Dabei braucht der von den Konzernunternehmen ermittelte Gewinnausweis nicht notwendigerweise mit dem im vorigen Abschnitt erörterten Konzernbeitrag übereinzustimmen. Die Abweichungen des auf der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhenden Konzernbeitrags des einzelnen Konzerngliedes vom ausgewiesenen Gewinn ist das Ausmaß der Gewinnverlagerung.

Die Abweichungen des Konzernbeitrags vom ausgewiesenen Gewinn können einmal am Totalgewinn gemessen werden. Abwei-

---

1) Vgl. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O., S.171 ff.

2) Zur vollständigen Kennzeichnung des Tatbestandes müßte von Erfolgsverlagerung gesprochen werden, so daß der Begriff neben der Gewinnverlagerung auch die negative Komponente, die Verlustverlagerung umfaßt. Wegen des häufigen Sprachgebrauchs scheint jedoch der Begriff Gewinnverlagerung hinreichend vertretbar zu sein.

chungen von Totalgewinn beruhen darauf, daß entweder die Beschaffung von Gütern und Diensten oder aber der Absatz von Leistungen des Konzerngliedes nicht vollständig oder mit wirtschaftlich unzutreffenden Verrechnungspreisen bewertet wurde. Infolgedessen weicht das wirtschaftliche Ergebnis des Konzerngliedes vom ausgewiesenen Gewinn ab. Unterstellt man ein rationales Verhalten der einzelnen Wirtschaftssubjekte, so ist eine unzutreffende Bewertung des Leistungsaustausches eines Unternehmens nur bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen denkbar. Denn werden bei einer konzerninternen Lieferung die Gewinne dergestalt verlagert, daß das liefernde Unternehmen unter einem objektiven Wertmaßstab seine Leistung abgibt, so steht der Gewinnerhöhung auf der einen Seite eine gleich große Gewinnminderung beim liefernden Konzernglied gegenüber. [1] Zur begrifflichen Differenzierung wird diese Art der Gewinnverlagerung als räumliche bezeichnet.

Die Abweichungen des ausgewiesenen Gewinnes eines Konzernunternehmens können sich auch auf den periodisierten Konzernbeitrag einer Rechnungsperiode beziehen. In diesem Fall liegt eine zeitliche Gewinnverlagerung in dem Sinne vor, daß die Einnahmen und Ausgaben eines Konzerngliedes nicht richtig auf die Periode ihrer Erfolgswirksamkeit verteilt wurden. Das Vorliegen einer zeitlichen Gewinnverlagerung bedingt nicht ohne weiteres auch eine räumliche Gewinnverlagerung. Denn eine fehlerhafte Periodisierung der Einnahmen und Ausgaben kann durchaus mit einer zutreffenden Bewertung der Transaktionen des Konzerngliedes in Einklang stehen. Allerdings kann umgekehrt im Rahmen einer periodischen Gewinnverlagerung gleichzeitig eine räumliche Gewinnverlagerung eingeschlossen sein, wenn den einzelnen

---

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Unternehmenspolitik, Band III, a.a.O., S.568; Hahn, Dietger: a.a.O., S. 346.

Transaktionen sowohl eine falsche Periodenabgrenzung als auch eine unzutreffende Bewertung zugrunde liegt.

Die Ursachen der Gewinnverlagerung können darin begründet sein, daß die Konzernleitung ihren Einfluß bei der Gewinnpolitik geltend macht, um zu versuchen, daß die Gewinne dort zum Ausweis gelangen, wo sie der geringsten Besteuerung unterliegen. Ein Vorwurf gegen die Konzernleitung wird allerdings dann nicht zu erheben sein, wenn sich die Manipulationen im Rahmen eines Bewertungsspielraumes bewegen, der bei der Vielfalt des Leistungsaustausches zugestanden werden muß.

2. Die Arten der Gewinnverlagerung im Rahmen eines Konzerns

a) Die räumliche Gewinnverlagerung

Die räumliche Gewinnverlagerung, die im Rahmen des Konzerns beim konzerninternen Leistungsaustausch entweder durch Nichterfassen von Leistungen oder durch eine unzutreffende Bewertung zustande kommt, vollzieht sich formell vor der Gewinnermittlung. Materiell dagegen stellt die Gewinnverlagerung jedoch eine Verwendung eines bereits entstandenen Gewinnes dar. [1] Legt man den in der wirtschaftlichen Praxis vorherrschenden Beteiligungskonzern der Betrachtung zugrunde, so führt der natürliche Weg des anteiligen Gewinns von dem beherrschten Konzernunternehmen zu der die Konzernleitung ausübenden Obergesellschaft. Gemes-

---

1) Vgl. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O., S.173; Zitzelsberger, Siegfried: Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen, Diss. München 1966, S.51.

sen an diesem Verlauf des Gewinns von Konzerngliedern lassen sich bei der Gewinnverlagerung drei verschiedene Verlagerungsrichtungen feststellen:

Einmal kann der Gewinn in der Richtung verlagert werden, die mit dem Weg der Gewinnverwendung übereinstimmt. Dabei werden im Rahmen der Transaktionen zwischen der Ober- und der Untergesellschaft die Verrechnungspreise bei Lieferungen und Leistungen an die Obergesellschaft niedriger und bei einer Lieferung der Ober- an die Untergesellschaft höher festgelegt als einem objektiven Verrechnungspreis entsprechen würde. Da ohne die Gewinnverlagerung und bei offenem Ausweis die Gewinne ebenfalls an die Obergesellschaft fließen würden, spricht man von verdeckter Gewinnausschüttung.

Verlagert dagegen die Obergesellschaft Gewinnteile, die in ihrem Bereich wirtschaftlich entstanden sind, auf eine von ihr beherrschte Untergesellschaft, so verläuft die Richtung der Gewinnverlagerung entgegengesetzt zur normalen Gewinnverwendung. Wirtschaftlich gesehen stellt die Zuführung von Gewinnen in eine Untergesellschaft eine Kapitaleinlage dar. Da im Falle der Gewinnverlagerung die Kapitalzuführung nach außen hin unsichtbar erfolgt, soll in Analogie des wirtschaftlichen Vorganges diese Art der Gewinnverlagerung als verdeckte Kapitaleinlage bezeichnet werden.

Eine dritte Abweichung der Richtung der Gewinnverlagerung vom natürlichen Weg der Gewinnverwendung ist gegeben, wenn die Verlagerung zwischen zwei Untergesellschaften im Interesse der Obergesellschaft erfolgt. Aus der Sicht des einen Konzerngliedes stellt jedoch die Gewinnverlagerung zwischen Untergesellschaften eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, aus der Sicht des empfangenden Konzerngliedes liegt eine verdeckte Kapitaleinlage vor. Darum bedarf die

Problematik der Gewinnverlagerung zwischen Untergesellschaften keiner eigenen Erörterung.

Durch alle drei Arten der räumlichen Gewinnverlagerung wird bewirkt, daß der Konzernbeitrag eines Konzerngliedes bezogen auf die Totalperiode nicht an der Stelle ausgewiesen wird, die ihn wirtschaftlich hervorgebracht hat. Im folgenden soll daher untersucht werden, ob die Vorschriften des Steuer- und Handelsrechts ausreichen werden, auch bei derartigen Gewinnverlagerungen zwischen internationalen Konzernunternehmen dem wirtschaftlichen Konzernbeitrag zum Ausweis zu verhelfen.

b) Die zeitliche Gewinnverlagerung

Im Gegensatz zur räumlichen Gewinnverlagerung wird von der zeitlichen Gewinnverlagerung nur der periodische Gewinnausweis eines Konzerngliedes berührt. Gewinne, die nach den Grundsätzen der Periodisierung von Einnahmen und Ausgaben gemäß ihrer Erfolgswirksamkeit einer bestimmten Periode zugerechnet werden müßten, können sowohl früher als auch später zum Ausweis gelangen.

Bei einer Verlagerung in die Zukunft werden Teile des tatsächlich entstandenen Gewinnes erst in einer späteren Bilanzperiode ausgewiesen. Eine derartige Bilanzierungspraxis kann sich mit dem Vorsichtsprinzip durchaus vereinbaren lassen. Soweit jedoch dadurch Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verletzt werden, liegt im Grunde kein spezifisches Konzernproblem vor, so daß von einer weiteren Diskussion dieses Problems abgesehen werden kann.

Umgekehrt widerspricht es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, Gewinne vorzulagern, d.h. vor ihrer Realisa-

tion auszuweisen. Dies verbietet eindeutig das Realisationsprinzip, das auch im Aktiengesetz [1] einen Niederschlag gefunden hat. Streng genommen besagt das Realisationsprinzip, daß Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch einen Leistungsaustausch mit unabhängigen Wirtschaftssubjekten realisiert werden. [2]

Die Anwendung des Realisationsprinzips zur periodengerechten Erfolgszurechnung erfährt jedoch im Falle konzerninterner Lieferungen und Leistungen aus der Doppelnatur des Konzerns eine eigene Problematik. Einerseits erfordert die auf der Mehrheitskonzeption des Konzern beruhende Gewinnauffassung, daß die innerkonzernlichen Transaktionen zur Vermeidung von räumlichen Gewinnverlagerungen mit objektiven Verrechnungspreisen abgerechnet werden. Übersteigt jedoch der Verrechnungspreis die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des liefernden Konzernunternehmens, so wird damit durch den konzerninternen Güteraustausch ein Gewinn ausgewiesen. Aus der Sicht des Konzerns als Einheitsunternehmen kann jedoch der beim liefernden Konzernglied in Erscheinung getretene Erfolgsbeitrag solange nicht als realisiert gelten, als das empfangende Konzernunternehmen die Güter seinerseits noch nicht an konzernfremde Wirtschaftssubjekte weiterveräußert hat.

Bei Anwendung der Mehrheitskonzeption des Konzerns entsteht damit ein Gewinnausweis, der unter Zugrundelegung eines strengen Realisationsprinzips erst einer späteren Periode zuzurechnen wäre. Diese im Rahmen des konzerninternen Leistungsaustausches entstehende Vorverlagerung von Gewinnen ist im folgenden aus der Sicht eines inländischen Konzernunternehmens zu untersuchen.

---

1) Vgl. § 133 AktG 1937; § 153 AktG 1965.

2) Vgl. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O., S.173; Heinen, Edmund: Handelsbilanzen, a.a.O., S.70.

3. Die Auswirkungen der Gewinnverlagerung bei internationalen Konzernverflechtungen

Die Tatsache, daß die Ertragsbesteuerung eines internationalen Konzerns am Gewinnausweis der in den einzelnen Staaten gelegenen Konzernunternehmen ansetzt, hat bei einer räumlichen Gewinnverlagerung zur Folge, daß Besteuerungsrechte in den Bereich eines anderen Steuerhoheitsträgers übertragen werden. [1] In gleicher Weise werden dadurch die Eigentumsrechte der neben der Obergesellschaft beteiligten Gesellschafter, insbesondere der Minderheitsaktionäre geschmälert. Auch die Gläubiger, die vor der Einräumung eines Kredites sich ein Bild über die wahre Ertragslage des Konzerngliedes verschaffen wollen und nach Kreditgewährung auf die Erhaltung der Vermögenssubstanz bedacht sind, werden von der Gewinnverlagerung berührt. Die Auswirkungen sind umso nachhaltiger, als bei der räumlichen Gewinnverlagerung keine automatische Korrektur mehr eintritt. Die Interessen von Fiskus, Minderheitsbeteiligten und Gläubigern am Ausweis des wirtschaftlichen Erfolges eines Konzernunternehmens kann daher nur durch Korrektur des unzutreffend behandelten konzerninternen Leistungsaustausches gewahrt werden.

Anders verhält es sich bei der zeitlichen Gewinnverlagerung, insbesondere bei Vorverlagerungen von Gewinnen im Rahmen des konzerninternen Leistungsaustausches. Da durch die zeitlichen Gewinnverlagerungen der Totalgewinn des Konzerngliedes nicht verändert wird, werden die Rechte von Fiskus und Minderheitsbeteiligten nur zeitlich beeinflußt.

---

1) Vgl. Bühler, Ottmar: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ISTR, a.a.O., S.95.

Vor allem die Gläubiger werden durch die Vorverlagerung von Gewinnen leicht in der Beurteilung der Ertragslage getäuscht. Dagegen kann auf kurze Frist gesehen die konzerninterne Gewinnrealisation im Interesse der Minderheitsaktionäre und des Fiskus liegen, weil beide nach einer möglichst frühzeitigen Gewinnausschüttung streben. Dem langfristigen Interesse der Minderheitsaktionäre nach einer Erhaltung der Vermögenssubstanz widerstreitet allerdings die konzerninterne Gewinnrealisation.

Zweiter Teil

Die Behandlung von Gewinnverlagerungen bei inländischen Konzernunternehmen nach Handels- und Steuerrecht

I. Handels- und steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht

a) Die steuerrechtlichen Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung

aa) Vorschriften des internationalen Steuerrechts

Die Bekämpfung einer verdeckten Gewinnausschüttung zwischen Konzernunternehmen in verschiedenen Sitzstaaten kann die inländische Finanzverwaltung sowohl nach den Vorschriften des internationalen Steuerrechts [1] als auch des nationalen Steuerrechts führen.

Da die Praxis des internationalen Steuerrechts Konzerne nicht als einheitliches Unternehmen behandelt, sondern die einzelnen Rechtssubjekte der Besteuerung des jeweiligen Vertragsstaates unterwirft, muß einer willkürlichen Gewinnverlagerung entgegengewirkt werden. Deshalb enthalten alle neueren Doppelbesteuerungsabkommen Vorschriften, die den Vertragsstaat eines inländischen Konzernunternehmens ermächtigen, Gewinne dann zu korrigieren, wenn die Bedingungen bei den finanziellen und kaufmännischen Beziehungen zwi-

---

1) Unter internationalem Steuerrecht werden in Anlehnung an Bühler sowohl die Doppelbesteuerungsabkommen als auch die Normen des nationalen Außensteuerrechts verstanden. Vgl. Bühler, Ottmar: Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ISTR, a.a.O., S. 3 f.

schen den verbundenen Unternehmen von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. [1] Die Voraussetzungen für eine solche Korrekturmöglichkeit sind meist sehr weit gefaßt und beschränken sich nicht bloß auf Konzernverflechtungen. Auch die bloße Kontrolle eines inländischen Unternehmens oder die bloße Beteiligung, ohne daß das Moment der einheitlichen Leitung erfüllt ist, genügen, um bei abweichenden vertraglichen Bedingungen den Gewinn korrigieren zu können.

Nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen der Doppelbesteuerungsabkommen ist bei Streitigkeiten von den Begriffen des nationalen Rechts auszugehen. [2] Darüber hinaus kann die deutsche Verwaltung eine Korrektur der Gewinnverlagerung auch ohne Anwendung der Normen der Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund nationaler Vorschriften, denen das Konzernunternehmen als eigenes Rechtssubjekt unterworfen ist, vornehmen.

bb) Vorschriften des nationalen Steuerrechts

aaa) Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht

Die steuerrechtliche Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft kann sich nicht auf eine gesetzliche Definition des Begriffes stützen. Allerdings wurde der Begriff durch § 6 Abs.1 Satz 2 KStG legalisiert, wonach bei Ermittlung des körperschaftsteuerpflich-

---

1) Vgl. DBADUS vom 17.2.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.9.1965, Art.IV; DBADGB vom 26.11.1964, Art.IV; DBADF vom 21.7.1959, Art.5; DBADN1 vom 16.6.1959, Art.6; vgl. auch: Art.9 des OECD-Musterabkommens.

2) Vgl. Bühler, Ottmar: Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - ISTR, a.a.O., S. 50 ff.

tigen Einkommens von Kapitalgesellschaften auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen sind. Um der wirtschaftlichen Entwicklung auf diesem Gebiet Raum zu geben, begnügt sich der Gesetzgeber bei der inhaltlichen Ausgestaltung des Begriffes in § 19 KStDV mit einer beispielhaften Aufzählung. Unter Verwendung der von der Rechtsprechung erarbeiteten Grundsätze umschreiben daher die Kommentatoren des Körperschaftsteuerrechts den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung als den Vorteil, der den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form, außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, nur mit Rücksicht auf ihre Eigenschaft als Gesellschafter zufließt. [1)]

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt also zunächst eine Leistung der Gesellschaft an ihre Gesellschafter voraus, die im Gesellschaftsverhältnis begründet ist. Dazu dienen der Austausch von Wirtschaftsgütern, Sach- und Dienstleistungen im Rahmen schuldrechtlicher Verträge. Eine verdeckte Gewinnausschüttung scheidet jedoch bei diesen konzerninternen Transaktionen insoweit aus, als die beteiligten Unternehmen eine angemessene Gegenleistung vereinbaren. [2)]

---

1) Vgl. Blümich, Walter - Klein, Otto - Steinbring, Werner - Stutz, Heinrich: Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 4.Aufl., Berlin und Frankfurt 1965, § 6 Anm.3 Nr.9 (Zitierweise: Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftsteuergesetz, 4.Aufl.); Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 6 KStG Anm.37; Bühler-Paulick: Einkommen-Körperschaftsteuerkommentar, a.a.O., § 6 KStG Anm.5; Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 3.Aufl., a.a.O., S.245; RFH vom 15.1.1930, Urteil I Aa 621/29, RStBl 1930 S.548; RFH vom 9.7.1935, Urteil I A 37/34, RStBl 1935 S.1128; RFH vom 27.4.1937, Urteil I A 132/37, RStBl 1937 S.934; BFH vom 22.4.1964, Urteil I 62/61 U, BStBl 1964 III S.370.

2) Vgl. Bühler-Paulick: Einkommen-Körperschaftsteuerkommentar, a.a.O., § 6 KStG Anm.6.

Nutzen die Vertragsparteien ihre schuldrechtliche Vertragsfreiheit dahingehend aus, daß ein Gesellschafter die Leistung seiner Gesellschaft niedriger als ein fremder Dritter zu vergüten hat, bzw. bei einem Erfüllungsgeschäft selbst eine höhere Gegenleistung erhält, so hat in der Regel die mit dem Leistungsaustausch verbundene Vorteilszuwendung ihren Beweggrund im Gesellschaftsverhältnis der beiden Kontrahenten. [1] Die Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttung hat daher von dem auf zivilrechtlichen Normen beruhenden Leistungsaustausch zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern auszugehen und diejenigen Vereinbarungen, die nur durch das Gesellschaftsverhältnis erklärt werden können, auszuscheiden. Erst bei Gegenüberstellung der im Leistungsaustausch getroffenen Vereinbarungen mit dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter unabhängigen Rechtssubjekten hätte erzielt werden können, tritt der Tatbestand der Gewinnverlagerung hervor.

Den vielfältigen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind durch den Erfindungsgeist der Steuerpflichtigen keine Grenzen gesetzt. [2] Der Katalog der verdeckten Gewinnausschüt-

---

1) Vgl. Weisser, Karl-Friedrich: Der Gewinn der Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen Gesellschaft und Aktionären, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Hrsg. H. Eichler u.a., Heft 17, Berlin 1962, S.106; v.Wallis, H.: Die Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, a.a.O., S.64.

2) Vgl. Westerfelhaus, Herwarth - Glade, Anton: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 2.Aufl., Düsseldorf 1961, S.279 (Zitierweise: Westerfelhaus-Glade: Verdeckte Gewinnausschüttung); v.Wallis, H.: Grundsatzprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: StbJb 1964/65, S.138 f.

tung, der in § 19 KStDV zehn Beispielsfälle umfaßt, wurde in der Praxis bedeutend erweitert und vertieft. Die Bemühungen um eine Systematisierung enden fast stets mit der Gruppe "sonstige Leistungen" oder "sonstige Zuwendungen". Mit Westerfelhaus-Glade [1] können daher zur Veranschaulichung der Möglichkeiten einer Gewinnverlagerung - ohne Anspruch auf Vollständigkeit - folgende Leistungsbeziehungen genannt werden: Arbeitsleistungsverträge (Dienstvertrag, Werkvertrag), Veräußerungsverträge (Kaufverträge, Tauschverträge), Gebrauchsgewährungsverträge (Darlehnsverträge, Miet- und Pachtverträge, Nießbrauchbestellungen, Erbpacht), Kapitalveränderungen (Kapitalherabsetzung, Kapitalerhöhung, Bezugsrecht und Bezugsrechtausschüttung, aktienähnliche Genußscheine).

Da die Gewinnverlagerung ihren Beweggrund im Gesellschaftsverhältnis der Vertragspartner hat, erscheint in erster Linie der Gesellschafter selbst als Empfänger der gesellschaftsrechtlichen Zuwendungen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist jedoch auch dann gegeben, wenn der Empfänger der Vorteile eine einem Gesellschafter nahestehende Person ist. [2] Diese Ausdehnung des Umfangs der verdeckten Gewinnausschüttung beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach es bedeutungslos ist, ob der dem Gesellschafter gewährte Vorteil unmittelbar oder bloß mittelbar zugute kommt. [3] Zuwendungen an eine lediglich der Gesellschaft nahestehende Person fallen jedoch nicht unter den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung. [4]

---

1) Vgl. Westerfelhaus-Glade: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O., S.40 f.

2) Vgl. Bühler-Paulick: Einkommen-Körperschaftsteuerkommentar, a.a.O., § 6 KStG Anm.6; Hahnhäuser, Claus-Dieter: Verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter, Düsseldorf 1965, S.11 f.

3) Vgl. Westerfelhaus-Glade: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O., S.327.

4) Vgl. BFH vom 25.10.1963, Urteil 325/61 S, BStBl 1964 III S.17.

Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung gestaltet sich im Falle eines Konzerns nicht anders als bei einer Kapitalgesellschaft im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern. Die Gewinnverlagerung erfolgt im Konzern ebenfalls im Rahmen des Leistungsaustausches der Obergesellschaft als Gesellschafterin mit den verbundenen Konzerngesellschaften. Die Ausdehnung der verdeckten Gewinnausschüttung auf eine dem Gesellschafter nahestehende Person gewinnt bei Konzernverflechtungen Bedeutung für Lieferungen und Leistungen, die zwischen zwei Konzernunternehmen, sog. Schwestergesellschaften, stattfinden. [1)]

bbb) Die verdeckte Gewinnausschüttung im Einkommensteuerrecht

Gegenüber der Beteiligung ausländischer Unternehmen an inländischen Kapitalgesellschaften treten andere Rechtsformen bei Konzernverflechtungen in den Hintergrund. [2)] Trotzdem sind die Gewinnermittlungsprobleme, die sich aus der beherrschenden Einflußnahme eines ausländischen Unternehmens als Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder als stiller Gesellschafter eines Personenunternehmens ergeben, nicht rein theoretischer Natur.

Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung ist auch im Einkommensteuerrecht gegeben, wenn der Inhaber bzw. die Gesellschafter mit ihren Personenunternehmen einen Leistungsaustausch vornehmen und dabei eine höhere Vergütung für ihre

---

1) Vgl. v. Wallis, H.: Die Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, a.a.O., S.62 f.

2) Vgl. Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.29.

Leistung als unter unabhängigen Rechtssubjekten erhalten oder bei umgekehrter Transaktionsrichtung eine geringere Gegenleistung erbringen müssen.

Da jedoch das Unternehmen eines Einzelkaufmanns rechtlich gesehen keine eigene Vermögensmasse bildet, kann sich ein Leistungsaustausch zwischen ihm und dem Bereich des Unternehmens nicht auf schuldrechtlicher Grundlage vollziehen, wie das im Verkehr der Kapitalgesellschaften sowie der Personengesellschaften mit ihren Gesellschaftern der Fall ist. Rechentechnisch wird daher der Leistungsaustausch in Form von Kapitaleinlagen und -entnahmen festgehalten. [1] In gleicher Weise ist steuerlich auch bei den Personengesellschaften zu verfahren, weil jeder Teilhaber für sich so behandelt wird als würde er seinen eigenen Gewerbebetrieb ausüben. [2] In Analogie zu der rechentechnischen Behandlung des internen Leistungsaustausches wurde daher für die verdeckte Gewinnverlagerung für den Bereich des Einkommensteuerrechts der Begriff "verdeckte Gewinnentnahmen" vorgeschlagen. [3]

Das Einkommensteuergesetz enthält zwar keine ausdrückliche Bestimmung, daß derartige Gewinnverlagerungen untersagt sind. Das System der Bewertungsvorschriften in § 6 EStG verhindert jedoch willkürliche Gewinnverlagerungen durch den Steuerpflichtigen, und zwar dadurch, daß Einlagen und Entnahmen mit dem Teilwert anzusetzen sind. Die Ausnahmevorschrift

---

1) Vgl. Dobelke, Josef: Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs.1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich?, in: WPg, Jg.16 (1963), Heft 3, S.66.

2) Vgl. Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., §§ 4, 5 Tz 289; Becker, Enno: Grundlagen der Einkommensteuer, München-Berlin 1940, S.100 f.

3) Vgl. Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuerkommentar, Stuttgart 1962, § 6 Tz 241.

für Einlagen, daß sie höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten sind, wenn der Erwerb der Wirtschaftsgüter nicht mehr als drei Jahre zurückliegt oder wenn es sich um eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft handelt, soll nur verhindern, daß der Steuerpflichtige weitergehende Vorteile aus der Einlage erlangt.

Aus dem Zweck der gesetzlichen Regelung heraus, daß bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aus einem Betrieb die stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen sind, wird überwiegend in der Literatur gefordert, die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem inländischen Betrieb in einen ausländischen des gleichen Steuerpflichtigen ebenfalls als Entnahme zu behandeln. [1] Mit dieser ausdehnenden Interpretation von § 6 Abs.1 Ziff.4 EStG wird erreicht, daß auch im Bereich des Einkommensteuerrechts der Gewinn von Personenunternehmen, die mit ausländischen Konzernunternehmen Leistungen austauschen, nicht willkürlich beeinflußt werden kann.

b) Die steuerrechtlichen Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei inländischen Konzernunternehmen

Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen berechtigt die

---

1) Vgl. Grass, Adolf: Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: Steuer-Kongreß-Report 1964, München und Berlin 1964, S.200 f.; Vogel, Horst: Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1964, S.104; Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 4 EStG Anm.42 b; RFH vom 7.12.1938, Urteil VI 735/38, RStBl 1939 S.252; FG Schleswig-Holstein vom 14.12.1964, I 24-26/64, nrk EFG 1965 S.318; a.A. Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., § 6 Tz 516; Bachmayr, Karl E.: Zum Problem Auslandsbesteuerung und Gesetz, in AWD-BB, Jg.12 (1966), Heft 3, S.47 ff.

Finanzverwaltung aufgrund der Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen sowie der Vorschriften von § 6 Abs.1 Satz 2 KStG und § 6 Abs.1 Ziff.4 und 5 EStG, den steuerbaren Gewinn zu korrigieren. Bereits für einen rein inländischen Konzern gestaltet sich die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung verhältnismäßig kompliziert, weil sie sich nicht bloß auf den Gewinnausweis der ausschüttenden Gesellschaft beschränken darf. Vielmehr sind die Rechtsbeziehungen der Konzernunternehmen untereinander zu untersuchen und sowohl die Wirkung der Gewinnverlagerung bei der ausschüttenden als auch bei der empfangenden Gesellschaft zu überprüfen. [1] Die empfangende Gesellschaft ist dabei so zu behandeln, als hätte sie die Zuwendung nicht verdeckt, sondern in offener Form erhalten. Besteht beispielsweise die Zuwendung in einem zinslosen Darlehen, das die Untergesellschaft der Obergesellschaft gewährt, so führt die Korrektur zu einer Gewinnerhöhung in Höhe angemessener Zinsen bei der Untergesellschaft und zu einem gleich hohen Zinsaufwand bei der Obergesellschaft. Die Ausschüttung des so errechneten Gewinns bleibt dann dem Beschluß der Obergesellschaft vorbehalten. In gleicher Weise erfolgt eine Korrektur, wenn die Untergesellschaft ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut unter dem Teilwert an die Obergesellschaft veräußert. In diesem Fall müssen in konsequenter Fortführung der Fiktion die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes bei der empfangenden Gesellschaft erhöht werden, womit durch eine entsprechende Aufwandsverteilung bei der Abschreibung des Wirtschaftsgutes wiederum ein gleich hoher Aufwand - allerdings verteilt auf die Dauer der Abschrei-

---

1) Vgl. Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 46, S.1483; RFH vom 18.12.1929, Urteil VI A 815/28, RStBl 1930 S.301.

bung - entsteht. [1]

Die Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen innerhalb eines Konzerns führt also nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts dazu, daß der korrigierte Gewinn nur einmal, und zwar bei dem Konzernglied zu versteuern ist, dem er wirtschaftlich zuzurechnen ist. [2] Im Falle von internationalen Konzernverflechtungen kann jedoch eine gleichlaufende Korrektur beim empfangenden ausländischen Konzernglied nicht garantiert werden. Denn der andere Vertragsstaat übt eine eigene Steuerhoheit aus und ist daher nicht an Feststellungen eines anderen Staates bei der Besteuerung gebunden. [3] Auch bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens kann eine abweichende Auslegung nach dem nationalen Recht dazu führen, daß die Korrektur von Gewinnverlagerungen im anderen Vertragsstaat nicht gleichlaufend behandelt wird. Dem internationalen Konzern als Ganzes droht somit eine Doppelbesteuerung der verdeckt ausgeschütteten Gewinne, wenn der ausländische Vertragsstaat die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttungen nicht gleichlaufend behandelt. [4]

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 6 KStG Anm.39 b; v.Wallis, Hugo: Innerkonzernliche Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Grundstücks, in: StW, Jg.41 (1964), Sp.677.

2) Die Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung bringt jedoch für die ausschüttende Kapitalgesellschaft den Nachteil mit sich, daß die aufgedeckten Gewinne nicht zu den berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen im Sinne von § 19 Abs.3 KStG gehören und somit dem vollen Körperschaftsteuertarif unterliegen.

3) Vgl. Felix, Günther: Körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung sog. "Regiekosten" international tätiger Konzerne, in: StW, Jg.41 (1964), Sp.21 f.

4) Vgl. Hohensee, Günther N.: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, a.a.O., S.51; Stobl, Jakob - Stiefel, Ernst C.: Zur Auslegung der Art.III und IV im deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: StW, Jg.41 (1964), Sp.646 f.

2. Die verdeckte Gewinnausschüttung im Handelsrecht

a) Die handelsrechtlichen Grundlagen zur Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen

aa) Aktienrechtliche Vorschriften

Als Gegenstück zu § 1 AktG 1965, wonach den Gesellschaftsgläubigern nur das Gesellschaftsvermögen haftet, verbietet § 57 AktG 1965 die Rückgewähr von Einlagen an die Aktionäre. Das Verbot der Einlagenrückgewähr dient dabei der Erhaltung der Vermögenssubstanz der Gesellschaft und entspricht dabei gleichermaßen den Interessen der Aktionäre und Gläubiger.

Bei wortgemäßer Auslegung des Begriffes ist unter Einlage derjenige Vermögenswert zu verstehen, den der Gesellschafter an die Gesellschaft zur Erlangung der Mitgliedschaft erbracht hat. Es fallen darunter nicht nur die Leistungen auf das Grundkapital selbst, sondern auch das Agio, freiwillige Zuzahlungen zur Erlangung eines Vorzugs und auch freiwillige Leistungen. [1] Damit jedoch der Sinn und Zweck der Vermögenserhaltung gewährleistet ist, muß der Begriff der Einlage im Sinne des § 57 AktG 1965 weiter ausgelegt werden. Unter Zugrundelegung der Urteile des Reichsgerichts[2]

---

1) Vgl. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., a.a.O., § 52 Anm.3; Baumbach, Adolf - Hueck, Alfred: Aktiengesetz, 12.Aufl., München und Berlin 1965, § 52 Anm.2 (Zitierweise: Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 12. Aufl.); Gadow, W. - Heinichen, E. - Schmidt, Eberhard - Schmidt, W. - Weipert, O.: Aktiengesetz, Großkommentar, 2.Aufl., Berlin 1961, § 52 Anm.2 (Zitierweise: Gadow-Heinichen: Großkommentar zum Aktiengesetz); Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965, a.a.O., § 57 Anm.3.

2) Vgl. RGZ vom 14.3.1903, Urteil I 371/02, RGZ Band 54, S.132; RGZ vom 13.12.1935, Urteil II 161/35, RGZ Band 149, S.400; RGZ vom 20.12.1935, Urteil II 113/35, RGZ Band 150, S.28; RGZ vom 19.10.1934, Urteil II 85/34, RGZ Band 146, S.94.

ist heute einhellige Ansicht, daß unter das Verbot der Einlagenrückgewähr jede Zahlung fällt, die die Gesellschaft an ihre Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als solche leistet, soweit es sich dabei nicht um die Ausschüttung von Reingewinn handelt. Damit stehen jedoch verdeckte Gewinnausschüttungen einer Aktiengesellschaft an ihre Aktionäre in einem Widerspruch mit den gesetzlichen Vorschriften. [1] Weiterhin umfaßt das Verbot verdeckter Gewinnausschüttung solche Zuwendungen, die einer dem Aktionär nahestehenden Person zufließen, die also bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Aktionär mittelbar zurechenbar sind. [2] Auf den Konzern übertragen bedeutet dies, daß - ebenso wie bei der steuerlichen Behandlung - auch Transaktionen zwischen Schwestergesellschaften dem Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung unterliegen.

Da die verdeckte Gewinnausschüttung gleichermaßen auch für Konzernunternehmen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft verboten ist, muß der konzerninterne Leistungsaustausch mit einer angemessenen Gegenleistung vergütet werden. Die Konzernleitung ist insofern aus der Sicht des Aktienrechts nicht frei in der Gestaltung der Verrechnungspreise.

Vom grundsätzlichen Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung bei Aktiengesellschaften, das aus dem Zweck der Vermögenserhaltung verständlich wird, kann jedoch abgesehen werden, wenn die Interessen der Gläubiger und Minderheitsaktio-

---

1) Vgl. Gadow-Heinichen: Großkommentar zum Aktiengesetz, a.a.O., § 52 Anm.3; Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., § 52 Anm.3; Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 12.Aufl., a.a.O., § 52 Anm.2; Regierungsentwurf, a.a.O., S.113; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965, a.a.O., § 57 Anm.4; Würdinger, Hans: a.a.O., S.33.

2) Vgl. RGZ vom 13.12.1935, Urteil II 161/35, RGZ Band 149, S.400; BGH vom 11.10.1956, Urteil II ZR 47/55, in: DB, Jg.10 (1957), Heft 2, S.43; a.A. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O , S.176.

näre anderweitig befriedigt werden. Darum wird nach dem neuen Aktiengesetz, sofern das Konzernverhältnis auf der Grundlage eines Beherrschungsvertrages oder Gewinnabführungsvertrages beruht, das Verbot der Einlagerückgewähr außer Kraft gesetzt, [1] denn die herrschende Gesellschaft hat den Gläubigerschutz und durch Dividendengarantie auch die Interessen der Minderheitsaktionäre zu gewährleisten.[2] Das gleiche gilt für den Fall der Eingliederung. [3] Weiterhin gewährt das Gesetz auch eine Befreiung vom Verbot der Einlagenrückgewähr, wenn die Vereinbarung eines Betriebspacht- oder Betriebsüberlassungsvertrages gegen § 57 AktG 1965 verstößt. [4]

Mit der Befreiung vom Verbot der Einlagenrückgewähr bei Vorliegen eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages, einer Eingliederung sowie bei der Vereinbarung eines Betriebspacht- oder Betriebsüberlassungsvertrages dürften auch keine Einwendungen gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen des konzerninternen Leistungsaustausches zu erheben sein. Denn die Interessen der Gläubiger und Minderheitsaktionäre werden bei den genannten Rechtsinstituten anderweitig geschützt. Damit kann die Konzernleitung in diesen Fällen die Verrechnungspreise frei nach ihren betriebswirtschaftlichen Vorstellungen wählen.

bb) Vorschriften für Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Obwohl die rechtlichen Verhältnisse zwischen einer GmbH und ihren Gläubigern mit denen der Aktiengesellschaft über-

---

1) Vgl. § 291 Abs.3 AktG 1965.

2) Vgl. §§ 300 AktG 1965; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965, a.a.O., Vorbem. §§ 300-303, S.1559 f.

3) Vgl. § 323 Abs.2 AktG 1965.

4) Vgl. § 292 Abs.3 AktG 1965.

einstimmen, beschränken sich die gesetzlichen Vorschriften hinsichtlich der Vermögenserhaltung auf die Erhaltung des Stammkapitals. Nach § 30 GmbHG darf das Stammkapital nicht ausgeschüttet werden. Es sind deshalb sowohl offene als auch verdeckte Zahlungen an die Gesellschafter verboten, wenn dadurch Teile des Stammkapitals an die Gesellschafter zurückbezahlt werden. [1)]

Die Gewinnpolitik eines Konzerns erfährt durch die Vorschrift in § 30 GmbHG erst eine Beschränkung, wenn alle Reserven der GmbH aufgezehrt sind. Erst dann ist beim konzerninternen Leistungsaustausch darauf zu achten, daß nicht durch unangemessene Vergütung das Stammkapital an die Gesellschafter zurückfließt. Solange jedoch das Reinvermögen das Stammkapital übersteigt, stehen keine gesetzlichen Vorschriften der Gewinnpolitik des Konzerns entgegen, so daß auch die freie Festlegung der Verrechnungspreise des konzerninternen Leistungsaustausches durch die Konzernleitung möglich sein muß.

cc) Vorschriften für Personenunternehmen

Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung bei Personenunternehmen enthält das Handelsrecht selbst keine Vorschriften. Diese Tatsache darf allerdings angesichts des rechtlichen Charakters der Personengesellschaften nicht überraschen. Einmal beruhen die Personenunternehmen auf dem Prinzip des persönlichen Einsatzes der Gesellschafter, so daß die Beziehungen der Gesellschafter untereinander keiner eingehenden rechtlichen Regelung bedürfen. Die Interessen der Gläubiger werden andererseits durch verdeckte Gewinnentnahmen

---

1) Vgl. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O., S.178; Sudhoff, Heinrich : Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, München und Berlin 1964, S.13.

nicht anders berührt als bei offenen Ausschüttungen, weil die Gesellschafter - allerdings mit Ausnahme der Kommanditisten - auch mit ihrem Privatvermögen für die Schulden der Gesellschaft haften. Eine verdeckte Gewinnentnahme eines Kommanditisten beschränkt jedoch das Haftungsvermögen der Gesellschaft, weil eine persönliche Haftung ausscheidet, wenn die Kommanditeinlage voll erbracht ist.

Aufgrund der Gefahren, die durch verdeckte Gewinnentnahmen für die Haftungssubstanz hervorgerufen werden, kann eine Gewinnverlagerung bei Konzerngliedern in der Rechtsform der Personenunternehmen nicht bedenkenfrei sein. Trotzdem muß aber vorerst, da positive gesetzliche Vorschriften fehlen, der Konzernleitung das Recht zur freien Wahl der Verrechnungspreise bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen zugestanden werden.

b) Die handelsrechtlichen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Soweit die Vorschriften des Handelsrechts ein Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung enthalten, verstößt der dem Leistungsaustausch zugrundeliegende Vertrag gegen eine gesetzliche Vorschrift und ist damit nichtig. [1] Die Nichtigkeit des Vertrages braucht dabei jedoch nur die gesellschaftlich bedingten Vertragsteile zu umfassen. [2] Die

1) Die Nichtigkeit kann dabei sowohl auf § 134 BGB als auch auf § 306 BGB gestützt werden. Vgl. dazu: Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965, a.a.O., § 57 Anm.4; Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., a.a.O., § 52 Anm.7 und 8; Gadow-Heinichen: Großkommentar zum Aktiengesetz, a.a.O., § 52 Anm.10; Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 12.Aufl., a.a.O., § 52 Anm.1.

2) Vgl. Mestmäcker, Ernst-Joachim: a.a.O., S.234; Weisser, Karl-Friedrich: a.a.O., S.117.

Nichtigkeit der Rechtsgeschäfte hat allerdings keine unmittelbare Wirkung auf die Rechnungslegung des Konzerngliedes, denn die ausgeschütteten Gewinne sind der Vermögensmasse entzogen und können damit nicht mehr im Jahresabschluß aufgeführt werden. [1)]

Die Schmälerung der Vermögensmasse eines Konzernunternehmens, die durch die verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt wurde, widerspricht unmittelbar den Prinzipien der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes, die als Grundpfeiler handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften bezeichnet werden können. Das Gesetz räumt deshalb den von der verdeckten Gewinnausschüttung betroffenen Rechtspersonen, das sind das Konzernunternehmen, die außenstehenden Aktionäre und auch die Gläubiger, Möglichkeiten zur Wahrung ihrer Interessen ein. Zunächst könnte das Konzernunternehmen selbst den nichtigen Teil des Rechtsgeschäftes nach § 985 BGB zurückfordern. Im Falle einer Aktiengesellschaft vertreten Godin-Wilhelmi die Ansicht, daß die Gesellschaft ihren Rückforderungsanspruch unmittelbar aus § 57 AktG 1965 geltend machen kann. [2)] Das gleiche Recht eröffnet sich für eine GmbH auch nach § 31 GmbHG. Weiterhin sind der Vorstand und der Aufsichtsrat gegenüber der Gesellschaft und unter Umständen auch den Gläubigern gegenüber zum Ersatz verpflichtet, wenn Einlagen an die Aktionäre zurückgewährt worden sind. [3)] Bei aktienrechtlichen Konzernverhältnissen ist weiterhin nach § 311 AktG 1965 einer abhängigen Gesellschaft spätestens zum Jahresende ein Rechtsanspruch in Höhe des

---

1) Vgl. Harder, Ulrich: Pflichtprüfung und verdeckte Gewinnausschüttung im Aktienrecht, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe, Festschrift für Wilhelm Eich, Berlin 1959, S.74.

2) Vgl. Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965, a.a.O., § 57 Anm.7.

3) Vgl. § 93 Abs.3 Ziff.1 AktG 1965 und § 116 AktG 1965.

Nachteils zu gewähren, den die abhängige Gesellschaft auf Veranlassung des beherrschenden Unternehmens bei Rechtsgeschäften oder sonstigen Maßnahmen erlitten hat. Dieser Rechtsanspruch kann von der abhängigen Gesellschaft, deren Aktionären und unter Umständen auch von ihren Gläubigern gegen das herrschende Unternehmen und subsidiär gegen dessen Organe geltend gemacht werden. [1]

Trotz dieser Sicherungsvorschriften, die zum Teil und in abgewandelter Form auch schon im früheren Aktiengesetz [2] enthalten waren, sind die verdeckten Gewinnausschüttungen zu einer gängigen Gepflogenheit der Praxis geworden. [3] Denn in der Regel ist es für die benachteiligten Personenkreise schwierig, ihre Rechte geltend zu machen. Der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung wird nämlich selten den Betroffenen bekannt werden. Darum hat sich der Gesetzgeber im Aktiengesetz von 1965 zu einem Novum entschlossen und bestimmt, daß der Vorstand einer abhängigen Gesellschaft über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen zu berichten hat. [4] Der Bericht, der alle Rechtsgeschäfte mit dem herrschenden oder einem anderen verbundenen Unternehmen sowie alle Maßnahmen auf Veranlassung oder im Interesse des herrschenden Unternehmens in bezug auf die abhängige Gesellschaft enthalten muß, [5] liefert den Beweis für den Rechtsanspruch auf Nachteilsausgleich, der der abhängigen Gesellschaft nach § 311 AktG 1965 zu gewäh-

---

1) Vgl. § 317 AktG 1965.

2) Vgl. § 101 AktG 1937.

3) Vgl. Ballerstedt, Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949, S.131; Mestmäcker, Ernst-Joachim: a.a.O., S.237; Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O., S.177; Weisser, Karl-Friedrich: a.a.O., S.122.

4) Vgl. § 312 AktG 1965.

5) Vgl. Gessler: Die Rechtsverhältnisse verbundener Unternehmen in: NB, Jg.19 (1966), Heft 7/8, S.199.

ren ist. Mit dieser erweiterten Berichtspflicht scheint gewährleistet zu sein, daß im Falle verdeckter Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften den betroffenen Rechtspersonen ein geeignetes Beweismaterial zur Durchsetzung der Ansprüche an die Hand gegeben ist. [1)]

3. Beurteilung der Behandlung verdeckter Gewinnausschüttung bei einem inländischen Unternehmen eines internationalen Konzerns

a) Die steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

Das Steuerrecht, das bei der Besteuerung inländischer Konzernunternehmen streng die Maßgeblichkeit des Rechtssubjektes wahrt, kann aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit keine Gewinnverlagerung hinnehmen. Die Gewinnkorrekturen kann die inländische Steuerverwaltung ganz auf die Normen des nationalen Steuerrechts stützen und braucht dabei nicht auf die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen zurückzugreifen. Denn sowohl § 6 Abs.1 Satz 2 KStG als auch § 6 Abs.1 Ziff.4 und 5 EStG reichen aus, um den Gewinn in der Höhe der Besteuerung zu unterwerfen, der unter Berücksichtigung von Sondervorschriften des Steuerrechts und der Bewertungsspielräume von dem betreffenden Konzernunternehmen tatsächlich erzielt wurde. Die theoretische Unterscheidung, daß die Transaktionen unter Konzerngliedern nach Körperschaftsteuerrecht mit einer angemessenen Gegenleistung zu bewerten sind, nach Einkommensteuerrecht dagegen mit dem Teilwert, ist in der Praxis von untergeordneter Bedeutung. Denn in der Regel wird sich der Teilwert am Einzelveräße-

---

1) Vgl. Schubert, Werner: a.a.O., S.167.

rungspreis orientieren [1] und damit der angemessenen Gegenleistung entsprechen.

Beachtliche Konsequenzen hat die Korrektur von Gewinnverlagerungen für einen internationalen Konzern, wenn die inländische Steuerbehörde aufgrund der nationalen Vorschriften einseitig bei Konzerngliedern den Gewinn korrigiert, ohne daß bei der empfangenden Gesellschaft ebenfalls eine gleichlaufende Korrektur vorgenommen wird. In diesem Fall tritt eine Doppelbesteuerung der korrigierten Gewinnteile ein. Dieser Konflikt hat bisher in fast allen Doppelbesteuerungsabkommen keine ausdrückliche Klärung gefunden. Auch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zwischen den beteiligten Vertragsstaaten ist nicht gesichert, denn nach strenger Auslegung ist Doppelbesteuerung nur dann gegeben, wenn gleichartige Steuern den gleichen Tatbestand beim gleichen Steuerpflichtigen doppelt erfassen. [2] Im Falle der Gewinnverlagerung zwischen rechtlich selbständigen Konzerngliedern würde dagegen die Subjektidentität nicht vorliegen und somit auch nicht zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens berechtigen. [3]

Gemäß dem Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen wäre jedoch bei Gewinnverlagerung in internationalen Konzernen zu fordern, daß die Korrektur im Einvernehmen der Finanzverwaltun-

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 6 EStG Anm.68.

2) Vgl. Spitaler, Armin: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936, S.132 f.; Schmitz, R.C. Albert: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Düsseldorf 1957, S.25; Korn-Dietz: Doppelbesteuerung, a.a.O., Vorbem. I A Anm.3; van Hoorn, J.jr.: Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung, in: RiW, Jg.2 (1956), Heft 4, S.105; Flick, Hans: Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsnormen, in: StW, Jg.37 (1960), Sp.341 f.

3) Vgl. Rädler-Raupach: a.a.O., S.614.

gen beider Vertragsstaaten übereinstimmend bei den verbundenen Unternehmen vorgenommen wird. [1] Diesen Vorschlag berücksichtigt bereits das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen. [2] Auch für die Auslegung anderer Abkommen könnte daraus ein Anhaltspunkt gewonnen werden, zumal auch nach Art.25 des OECD-Musterabkommens dem Steuerpflichtigen bei Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen internationalen Konzerngliedern die Einleitung eines Verständigungsverfahrens möglich wäre.

Insgesamt gesehen besteht keine große Rechtssicherheit hinsichtlich einer gleichlaufenden Korrektur von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen. Es empfiehlt sich, daher vorsorglich für die Transaktionen zwischen den Konzerngliedern eindeutige Regelungen und angemessene Gegenleistungen zu vereinbaren. Damit stehen allerdings die Konzernunternehmen selbst vor dem schwierigen betriebswirtschaftlichen Problem der Bewertung der eigenen Leistungen und Lieferungen.

b) Die handelsrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

Den wirksamsten Schutz zur Erhaltung der Vermögenssubstanz eines Unternehmens im Interesse des Unternehmens, der Minderheitsbeteiligten und der Gläubiger hat das Aktienrecht durch den Rechtsanspruch der abhängigen Konzernunternehmen auf Nachteilsausgleich nach § 311 AktG 1965 geschaffen, indem der Vorstand einer abhängigen Aktiengesellschaft alle

---

1) Vgl. Stiefel, Jakob - Stobel, Ernst C.: a.a.O., Sp.658; Heining, Arnold: Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, in: StW, Jg.41 (1964), Sp.463.

2) Vgl. DBADUS vom 17.2.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.9.1965, Art.XVII 3 b.

Vor- und Nachteile darstellen muß, die der Gesellschaft aus der Verbindung mit dem herrschenden Unternehmen entstehen. Überwiegen hierbei die Nachteile, so entsteht der Gesellschaft ein aktivierungsfähiger Rechtsanspruch auf Ausgleich des Nachteils gegen das herrschende Unternehmen. [1] Dadurch, daß nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern alle Maßnahmen, die die Gesellschaft im Interesse oder auf Verlangen des herrschenden Unternehmens ausführt, in den Nachteilsausgleich einbezogen werden, geht die Schutzwirkung über den Schaden aus der verdeckten Gewinnausschüttung hinaus. Die Schutzwirkung umfaßt auch noch die Einflüsse von dispositiven Maßnahmen der Konzernleitung und der passiven Konzernwirkung. Denn das Gesetz geht anscheinend von der Fiktion eines unabhängigen Unternehmens als Maßstab aus. [2]

Wenn auch das Aktiengesetz einer abhängigen Gesellschaft einen Rechtsanspruch bei verdeckten Gewinnausschüttungen einräumt, so darf doch die Wirksamkeit nicht überschätzt werden. Gerade bei internationalen Konzernverflechtungen entstehen für die Gesellschaft bzw. ihre Aktionäre große Schwierigkeiten, den Rechtsanspruch in einem vielleicht langwierigen Prozeß gegen ein ausländisches Unternehmen geltend zu machen.

---

1) Die Frage der Aktivierungsfähigkeit des Nachteilsausgleichs ist in der Literatur umstritten. Vgl. hierzu: Goerdeler, Reinhard: Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, in: Wpg, Jg.19 (1966), Heft 5, S.126. Dem Zweck des Minderheitsschutzes würde allerdings eine Aktivierung am besten gerecht werden. Deshalb befürworten Gessler und Havermann eine Aktivierung des Nachteilsausgleichs. Vgl. Gessler, Ernst: Probleme des neuen Konzernrechts, a.a.O., S.1731; Havermann, Hans: a.a.O., S.39.

2) Vgl. Schubert, Werner: a.a.O., S.223; Buchner, Robert: Der Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen deutschen Aktienrecht und seine betriebswirtschaftliche Problematik, in: ZfbF, Jg.19 (1967), N.F., Heft 1, S.36.

Besonders gefährdet sind jedoch die Interessen von Gläubigern eines inländischen Personenunternehmens, das mit einem internationalen Konzern verflochten ist. Das Fehlen eines handelsrechtlichen Verbots für verdeckte Gewinnausschüttungen ist durchaus mit der rechtlichen Konstruktion der Personenunternehmen zu vereinbaren, weil die Gesellschafter auch mit ihrem Privatvermögen haften. Werden dagegen verdeckt Gewinne an ein ausländisches Konzernunternehmen ausgeschüttet, so wird dadurch das Interesse eines Gläubigers ungleich stärker berührt als im Falle einer Ausschüttung an inländische Gesellschafter. Aus dem Blickwinkel internationaler Konzernverflechtungen erhebt sich daher für das Handelsrecht die Forderung, daß die Vermögensmasse als Haftungssubstanz der Gläubiger stärker als bisher vor einer verdeckten Gewinnausschüttung zu schützen ist.

In gleichem Maße, in dem die Forderung nach einer Sicherung der inländischen Konzernunternehmen vor verdeckten Gewinnausschüttungen erhoben wird, entsteht auch das Problem, den konzerninternen Leistungsaustausch angemessen zu bewerten. [1] Zu diesem Zweck muß auf betriebswirtschaftliche Verfahren und Erkenntnisse zurückgegriffen werden.

---

1) Vgl. Albach, H.: Die Rechtsverhältnisse verbundener Unternehmen, in: NB, Jg.19 (1966), Heft 7/8, S.205.

II. Handels- und steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Kapitaleinlage

1. Die verdeckten Kapitaleinlagen im Steuerrecht

a) Die rechtlichen Grundlagen zur Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen

aa) Vorschriften des internationalen Steuerrechts

Gesellschaftsrechtliche Zuwendungen von Sachgütern oder Geld an ein Unternehmen können sowohl in offener als auch verdeckter Form erfolgen. Bei der offenen Form hat die Erhöhung des Vermögens eine gleich große Veränderung des Kapitalkontos zur Folge. Unter Umgehung der Kapitalkonten kann jedoch ein Gesellschafter seiner Gesellschaft auch in der Weise Zuwendungen machen, indem er im Rahmen von schuld- und gesellschaftsrechtlichen Vorgängen seiner Gesellschaft günstigere Bedingungen einräumt als im wirtschaftlichen Verkehr mit anderen Wirtschaftssubjekten üblich wären. Je nach der Transaktionsrichtung kann der Gesellschafter für seine Lieferung oder Leistung von der Gesellschaft eine niedrigere Gegenleistung fordern oder aber für die Lieferungen und Leistungen der Gesellschaft selbst eine höhere Gegenleistung erbringen. Ebenso wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung sind derartige vertragliche Leistungen wiederum nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklärlich. Im Gegensatz zu der offenen Kapitaleinlage führt die verdeckte Zuwendung zu einer Gewinnerhöhung beim Unternehmen. Werden nämlich Dienste oder Nutzungen ohne angemessene Gegenleistung von den Gesellschaftern zur Verfügung gestellt, so entstehen der Gesellschaft geringere Aufwendungen im Vergleich zu einer Beschaffung unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten. Ebenso wirkt sich die Zuführung unterbewerteter Wirtschaftsgüter dann folgserhöhend aus, wenn aufgrund niedrigerer Anschaffung

kosten auch in Zukunft nur geringere Abschreibungsraten als Aufwandfaktor verrechnet werden können.

Durch die verdeckte Kapitaleinlage wird der Gewinn eines Konzernunternehmens erhöht, so daß insgesamt gesehen der Totalgewinn höher als der Konzernbeitrag wird, der sich aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Konzerngliedes ergeben würde. Diese Art der Gewinnerhöhung bei einzelnen Konzernunternehmen kann neben Gründen der Publizität auch auf steuerlichen Motiven beruhen. Der Konzern erzielt als Ganzes gesehen dadurch steuerliche Vorteile, daß durch unnormale vertragliche Vereinbarungen Gewinne von Stellen hoher Besteuerung abgezogen werden und dort zum Ausweis gelangen, wo sie einer geringeren Besteuerung unterliegen.

Aus der Sicht des internationalen Steuerrechts, das sich um eine gerechte Aufteilung der Steuerquellen zwischen den einzelnen Vertragsstaaten bemüht, kann einer Gewinnverlagerung durch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen nicht zugestimmt werden. Soweit jedoch die Doppelbesteuerungsabkommen den Vertragsstaaten das Recht zur Korrektur von Gewinnverlagerungen einräumen, behandeln sie stets den Fall der verdeckten Gewinnausschüttung. [1] Eine positive Vorschrift über das Verbot verdeckter Kapitaleinlagen enthalten dagegen die Doppelbesteuerungsabkommen nicht, denn in der Regel erschöpft sich das Interesse der beteiligten Vertragsstaaten mit der Korrektur von verdeckten Gewinnaus-

---

1) Vgl. DBADArg vom 13. Juli 1966, Art.9; DBADCey vom 4. Juli 1962, Art.4; DBADDän vom 30.1.1962, Art.5; DBADGB vom 26.11.1964, Art.IV; DBADGr vom 18.4.1966, Art.IV; DBADF vom 21.7.1959, Art.5; DBADInd vom 18.3. 1959, Art.IV; DBADIsr vom 9.7.1962, Art.5; DBADJap vom 22.4.1966, Art.9; DBADKan vom 4.6.1956, Art.IV; DBADLux vom 23.8.1958, Art.6; DBADNl vom 16.6.1959, Art.6; DBADÖs vom 4.10.1954, Art.5; DBADPak vom 7.8. 1958, Art.IV; DBADSp vom 10.12.1966, Art.9; DBADSchw vom 17.4.1959, Art.6; DBADUS vom 22.7.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.9.1965, Art.IV.

schüttungen. Es ist daher fraglich, ob aus dem Recht zur Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttungen durch Umkehrschluß eine Verpflichtung der inländischen Finanzverwaltung zur Korrektur der verdeckten Kapitaleinlage zugunsten des inländischen Konzernunternehmens abgeleitet werden kann.

bb) Vorschriften des nationalen Steuerrechts

aaa) Verdeckte Kapitaleinlagen im Körperschaftsteuerrecht

Da eine Kapitalgesellschaft ein selbständiges Rechtssubjekt ist, können ihr von seiten der Gesellschafter sowohl auf schuld- als auch auf gesellschaftsrechtlicher Basis Sachgüter, Dienste und Geld zugeführt werden. In beiden Fällen kann je nach den von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen die Zuführung eine verdeckte Kapitaleinlage mit sich bringen. Der Umfang der verdeckten Kapitaleinlage wird vom Umfang der Unterbewertung der zugeführten Güter und Dienste abhängen.

Bei der Beurteilung schuldrechtlicher Beziehungen einer Kapitalgesellschaft mit ihren Gesellschaftern ist von einem Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäft auszugehen, da sich im Grunde selbständige Rechtssubjekte gegenüberstehen. Diese Beziehungen sind deshalb im steuerrechtlichen Rechnungswesen nach den allgemeinen Grundsätzen der Bewertung zu behandeln. Bei Anschaffung von Wirtschaftsgütern sind daher die von der Kapitalgesellschaft hingegebenen Gegenleistungen als Anschaffungskosten anzusetzen. Auch wenn die Gegenleistung aufgrund des bestehenden Gesellschaftsverhältnisses unterbewertet wurde, besteht keine Verpflichtung, die verdeckte Kapitaleinlage durch Einstellung eines Korrekturpo-

stens in der Bilanz erfolgsneutral zu gestalten. [1] Denn es müßte sonst unterstellt werden, daß ein Gesellschafter bei Veräußerungen an seine Gesellschaft stets einen maximalen Preis fordert. [2] Unberührt davon bleibt jedoch die Möglichkeit, das innerhalb der handelsrechtlichen Grundsätze liegende Wahlrecht zum Ausweis des tatsächlichen Wertes auszuüben.

Bei Zuführung von Wirtschaftsgütern auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage kann die verdeckte Kapitaleinlage in der Weise erfolgen, daß der Nennbetrag der hingegebenen Gesellschaftsrechte einschließlich eines eventuellen Agios unter dem tatsächlichen Wert der Sacheinlagen liegt. Denn nach herrschender Ansicht sind die hingegebenen Gesellschaftsrechte einschließlich eines Agios als Anschaffungskosten der Sacheinlagen anzusehen. [3] Der übernehmenden Gesellschaft ist sogar die Möglichkeit genommen, diese Anschaffungskosten durch Ansatz der tatsächlichen Werte der Sacheinlagen zu überschreiten. [4] Sie könnte der Legung stiller Reserven höchstens dadurch entgehen, daß sie mit den Gesellschaftern von vorneherein einen dem tatsächlichen Wert der Sacheinlagen entsprechenden Ausgabekurs der Gesellschaftsanteile vereinbart.

---

1) A.A. vgl. Bock, Fritz - Maas, Ernst: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern, in: FR, Jg.16 (1961), Beilage 22, S.9 ff.

2) Vgl. Rose, Gerd: Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: StbJb 1965/66, S.267.

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., a.a.O., § 133 Anm.7; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 130 Tz.33; Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 11 KStG Anm.19; Thiel, Rudolf: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft, in: DB, Jg.13 (1960), Heft 12, S.334.

4) Vgl. Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, 11.Aufl., Stuttgart 1965, S.659; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 130 Tz.33.

Wenn auch die Kapitalgesellschaft grundsätzlich einen Spielraum hat, durch verdeckte Kapitaleinlagen stille Reserven in ihrem Bereich zu legen, so führen doch steuerliche Überlegungen zu einer weitgehenden Vermeidung verdeckter Kapitaleinlagen. Denn die stillen Reserven einer verdeckten Kapitaleinlage werden bei ihrer Auflösung im steuerlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft erfaßt. Diese automatische Erfassung der stillen Reserven kann dann zu einer Doppelbelastung führen, wenn die eingelegten Wirtschaftsgüter zuvor in einem anderen Betriebsvermögen des Gesellschafters enthalten waren und hierbei die Entnahme bereits zur Auflösung der stillen Reserven geführt hat. Die Realisierung stiller Reserven bei Entnahme von Wirtschaftsgütern steht nämlich in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Wertansatz dieser Wirtschaftsgüter bei Einlage in ein anderes Betriebsvermögen. [1)]

Die Tatsache der automatischen Erfassung der stillen Reserven bei verdeckten Kapitaleinlagen kann jedoch der Fiskus andererseits zum Anlaß nehmen, um den Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen der Übertragung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen Erleichterungen zu gewähren. So kann nach § 15 Abs.2 KStG bei Fusion zweier inländischer Kapitalgesellschaften [2)] auf die Realisation der stillen Reserven verzichtet werden, wenn sichergestellt ist, daß diese Gewinne nicht der Körperschaftsteuer entzogen werden. Eine sofortige Auflösung der stillen Reserven ist nach der Rechtsprechung auch dann nicht erforderlich, wenn ein Einzelunternehmen oder ein Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden, sofern die Einbringenden eine beherrschende Stellung erhalten und durch Fortführung der Buch-

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 6 EStG Anm.41 i.

2) Der Fusion von Kapitalgesellschaften werden auch Fusionen von Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit gleichgestellt; vgl. hierzu: BFH vom 25.5.1962, Urteil I 159/59 U, BStBl 1962 III S.351; BFH vom 25.5.1962, Urteil I 182/60 U, BStBl 1962 III S.354.

werte gesichert wird, daß die stillen Reserven des ursprünglichen Betriebsvermögens nicht der Besteuerung entzogen werden. [1] Ebenso kann ein Personenunternehmen an die von ihr beherrschte Kapitalgesellschaft Dienste und Nutzungen zu Selbstkosten erbringen, ohne daß bei dem Personenunternehmen eine Gewinnkorrektur erforderlich wird. [2] Analog dazu fordern Vertreter des steuerlichen Schrifttums, auch bei Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern von einer Gewinnrealisation abzusehen, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter bei der empfangenden Gesellschaft mit den ursprünglichen Buchwerten fortgeführt werden. [3] Entgegen dieser durchaus gerechtfertigten Auffassung hält die Verwaltung an der Gewinnrealisation beim leistenden Unternehmen fest. [4] Der Steuerpflichtige kann jedoch durch Ansatz der Anschaffungskosten in gleicher Höhe bei dem empfangenden Unternehmen die Wirkung der Gewinnrealisation wieder kompensieren.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß durch die Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung bei Zuwendungen an die Gesellschaft stille

---

1) Vgl. RFH vom 9.5.1933, Urteil VI A 434/30, RStBl 1933 S.999; RFH vom 12.4.1934, Urteil VI A 1559/32, RStBl 1934 S.838; BFH vom 4.2.1954, Urteil 347/53 S, BStBl 1954 III S.112; BFH vom 24.3.1959, Urteil II 205/57 U, BStBl 1959 III S.289; BFH vom 13.7.1965, Urteil I 167/59 U, BStBl 1965 III S.640.

2) Vgl. BFH vom 8.11.1960, Urteil I 131/59 S, BStBl 1960 III S.513.

3) Vgl. Rose, Gerd: a.a.O., S.267 f.; Thiel, Rudolf: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, in: DB, Jg.14 (1961), Heft 7, S.212; Friedrich, Werner: Zur Realisierung stiller Reserven bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 10, S.313 ff.

4) Vgl. Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., § 6 Tz 523; Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 6 EStG Anm.41 i; Grieger: Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, in: DStZ Ausgabe A, Jg.49 (1961), Heft 6, S.87 f.

Reserven gelegt werden können. Aufgrund der Tatsache, daß diese stillen Reserven im Betriebsvermögen der empfangenden Gesellschaft der Besteuerung unterworfen werden, können den Steuerpflichtigen fallweise Erleichterungen eingeräumt werden, so daß die Überführung von Wirtschaftsgütern nicht unbedingt zu einer Gewinnrealisation führen muß. Allerdings geht das Interesse des Fiskus dahin, daß im Wege der Zuwendung der Steuerpflichtige keine ungerechtfertigten Steuervorteile erlangt. Dies läßt sich durch die Buchwertverknüpfung erreichen, indem der Wert bei der empfangenden Gesellschaft nicht höher angesetzt wird als bei Entnahme aus dem Betriebsvermögen des liefernden Unternehmens. Demgegenüber kann der Steuerpflichtige zu seinem Nachteil durchaus niedrigere Werte ansetzen.

bbb) Die verdeckten Kapitaleinlagen nach Einkommensteuerrecht

Für das Einkommensteuerrecht haben Zuwendungen, die Gesellschafter oder der Einzelunternehmer an ihre Personenunternehmen erbringen, eine positive gesetzliche Regelung gefunden. Denn nach § 6 Abs.1 Ziff.5 EStG wird bestimmt, daß Einlagen mit dem Teilwert anzusetzen sind. In der Regel entspricht dieser Teilwert dem Zeitwert, so daß bei Zuwendungen grundsätzlich keine stillen Reserven gebildet werden. Eine Durchbrechung erfährt dieser Bewertungsgrundsatz jedoch, wenn die einzulegenden Wirtschaftsgüter selbst erst innerhalb der letzten drei Jahre vom Gesellschafter angeschafft wurden. In diesem Fall sind die eventuell niedrigeren Anschaffungskosten die Höchstwerte der Einlage. Es wird daher insoweit eine verdeckte Kapitaleinlage erzwungen als bei dem einzulegenden Wirtschaftsgut zwischenzeitliche Wertsteigerungen stattgefunden haben.

Eine weitere Abweichung gegenüber dem Körperschaftsteuerrecht besteht darin, daß in ein Personenunternehmen nur Wirtschaftsgüter eingelegt werden können. Die Inhaber von Personenunternehmen können deshalb keine Nutzung einbringen, sondern es ist stets die Einlage des der Nutzung zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes vorzunehmen, das wiederum nach § 6 Abs.1 Ziff.5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist. [1)]

Auch im Bereich des Einkommensteuerrechts hat die Rechtsprechung Ausnahmen vom Grundsatz der Teilwertbewertung der Einlagen zugelassen, um für den Steuerpflichtigen die Gewinnrealisation bei Entnahme des einzulegenden Wirtschaftsgutes hinauszuschieben. Dies ist beispielsweise möglich bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu zu gründende OHG und wenn dort die früheren Buchwerte fortgeführt werden. [2)] Ebenso kann ein Gesellschafter bei Einlage eines Wirtschaftsgutes den Buchwert fortführen, wenn das Wirtschaftsgut nur zwischen zwei Betriebsvermögen des gleichen Steuerpflichtigen übertragen wird. [3)]

Aus den von der Rechtsprechung eingeräumten Möglichkeiten der Unterbewertung von Einlagen kann wiederum der Schluß gezogen werden, daß sich das Interesse des Fiskus nicht gegen die Legung stiller Reserven bei Einlagen richtet. Vielmehr soll der Steuerpflichtige keine ungerechtfertigten Steuervorteile erzielen. Dadurch, daß der Fiskus eine Vermeidung der Gewinnrealisation nur dann zuläßt, wenn der

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., § 4 EStG Anm.45.

2) Vgl. RFH vom 17.2.1937, Urteil VI A 83/37, StW 1937 Nr.196; v.Wallis, Hugo: Fragen der Gewinnverwirklichung bei Veränderung der Unternehmensform, in: DStZ, Ausgabe A, Jg.51 (1963), Heft 11, S.161 f.; Littmann, Eberhard: Einkommensteuerrecht, a.a.O., S.16 Tz 83 ff.

3) Vgl. BFH vom 30.9.1960, Urteil VI 137/59 U, BStBl 1960 III S.489; BFH vom 12.12.1951, Urteil I 115/51 U, BStBl 1952 III S.79.

Einlagewert nicht höher als der Buchwert im ursprünglichen Betriebsvermögen ist, ist für ihn das Bewertungsproblem in befriedigender Weise gelöst. [1)]

b) Die steuerrechtlichen Folgen der verdeckten Kapitaleinlagen bei inländischen Konzernunternehmen

Die vorausgehenden Untersuchungen haben gezeigt, daß der Fiskus sowohl im Bereich des Einkommen- als auch Körperschaftsteuerrechts eine Unterbewertung von Einlagen für zulässig erachtet. Dies bedeutet für den Leistungsaustausch von Konzernunternehmen, daß mit steuerlicher Sanktion Gewinne aus dem Bereich eines Betriebsvermögens in ein anderes verlagert werden können. Sofern die Konzernleitung von solchen Verlagerungen Gebrauch macht, entsteht allerdings per Saldo kein Vorteil für den ganzen Konzern, denn die stillen Reserven, die auf der einen Seite der Besteuerung entzogen werden, werden bei einem anderen Steuersubjekt des gleichen Konzerns wieder besteuert. Auch bei einem internationalen Konzern ist zu vermuten, daß verdeckte Kapitaleinlagen nur dann getätigt werden, wenn diese stillen Reserven bei einem anderen Konzernunternehmen von der Besteuerung freigestellt sind, oder aber durch eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht im Gewinnausweis erscheinen.

Die Beurteilung der verdeckten Kapitaleinlage bei einem inländischen Konzernunternehmen kann daher wegen der damit verbundenen Gewinnverlagerung nicht ohne Kenntnis der Verhältnisse beim leistenden Konzernunternehmen erfolgen. Verdeckte Kapitaleinlagen erhöhen zwar den Gewinnausweis des inländischen Konzernunternehmens über den dem Unternehmen zurechenbaren Konzernbeitrag hinaus. Aber bei einer einseitigen Korrektur der verdeckten Kapitaleinlagen könnte der

---

1) Vgl. Ott, Max: a.a.O., S.86.

Konzern als Ganzes gesehen einen ungerechtfertigten Steuervorteil erzielen, indem stille Reserven endgültig der Besteuerung entzogen werden. Es ist daher verständlich, daß die inländische Steuerverwaltung die verdeckte Kapitaleinlage nicht zum Anlaß zu einer Korrektur nimmt, sondern die Legung stiller Reserven dem Gestaltungswahlrecht der Steuerpflichtigen überläßt. Auch aus den Normen der Doppelbesteuerungsabkommen, wonach verdeckte Gewinnausschüttungen zu korrigieren sind, kann m.E. nicht der Umkehrschluß gezogen werden, daß auch verdeckte Kapitaleinlagen bei einem inländischen Konzernunternehmen mit steuerlicher Wirkung zu eliminieren sind. [1] Würde nämlich die verdeckte Kapitaleinlage bei einem inländischen Konzernunternehmen eliminiert werden, so würde damit die Voraussetzung geschaffen, daß der Konzern als Ganzes gesehen Gewinne endgültig der Besteuerung entzieht.
Die Legung stiller Reserven durch verdeckte Kapitaleinlagen kann daher weder nach nationalen noch nach internationalen Vorschriften des Steuerrechts Anlaß zu Korrekturen sein.

2. Die verdeckten Kapitaleinlagen im Handelsrecht

a) Die rechtlichen Grundlagen zur Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen

aa) Verdeckte Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften

Ebenso wie bei der steuerrechtlichen Beurteilung verdeckter Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften ist aus der Sicht des Handelsrechts von der eigenen Rechtsfähigkeit der

1) A.A. vgl. Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.164.

Kapitalgesellschaft auszugehen. Damit ist wiederum die Möglichkeit gegeben, die verdeckte Kapitaleinlage sowohl auf schuld- als auch auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage vorzunehmen.

Sofern die Gesellschafter im Rahmen eines schuldrechtlichen Leistungsaustausches nur eine geringere Gegenleistung von der Gesellschaft fordern, ist die Gesellschaft bei Bewertung der Sachgüter und Dienste an die vereinbarte Vergütung gebunden. Nach handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen hat ein Unternehmen erworbene Gegenstände höchstens mit den Anschaffungswerten anzusetzen. [1] Auch ein Erwerb von einem Gesellschafter des Unternehmens bindet das Unternehmen grundsätzlich an das Anschaffungskostenprinzip, weil das Rechtsgeschäft nicht anders als unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten zu beurteilen ist. Fehlt eine Gegenleistung überhaupt, so ist zu prüfen, ob nach den Grundsätzen des unentgeltlichen Erwerbs eine Aktivierung mit dem Zeitwert nach § 40 HGB in Frage kommt. [2] Eine Verpflichtung, den Höchstwert anzusetzen, besteht für die Gesellschaft allerdings nicht.

Auch im Rahmen gesellschaftsrechtlicher Beziehungen können die Gesellschafter ihrer Gesellschaft verdeckte Kapitaleinlagen zuführen. Die Bewertung der Sacheinlagen bei Gründung, Fusion von Gesellschaften oder bei Kapitalerhöhung kann von den Gesellschaftern in der Weise gehandhabt werden, daß durch Unterbewertung stille Reserven im Bereich der Gesellschaft gelegt werden. Da außer bei der Fusion eigene Bewertungsvorschriften fehlen, bildet nach herrschender Meinung der Nennbetrag der Gesellschaftsrechte einschließlich

---

1) § 153 AktG 1965.

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 129 Tz 66 und § 133 Tz 103 f.; Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., a.a.O., § 129 Anm.17.

eines eventuellen Agios in Anlehnung an das Anschaffungskostenprinzip den Höchstwert der Sacheinlagen. [1] Auch bei einem tatsächlichen Wert der Sacheinlagen, der den Nennbetrag einschließlich Agio übersteigt, hat die Gesellschaft kein Wahlrecht, den höheren Wert in Ansatz zu bringen. Da jedoch sowohl materiell als auch formell eine Unterpariemission verboten ist, ist darauf zu achten, daß der Nennbetrag der Gesellschaftsrechte einschließlich Agio nicht höher als der tatsächliche Wert der Sacheinlagen ist. [2] Andererseits muß eine formelle Unterpariemission dadurch vermieden werden, daß der Bilanzansatz mindestens den Nominalbetrag der ausgegebenen Gesellschaftsrechte deckt.

Es ist somit festzustellen, daß Sacheinlagen grundsätzlich mit dem Nennbetrag der Gesellschaftsrechte anzusetzen sind. Allerdings besteht für die Beteiligten, vor allem bei Konzernverflechtungen, ein breiter Spielraum in der Festlegung des Nennbetrags der Gesellschaftsrechte und damit auch die Möglichkeit, durch Unterbewertungen verdeckte Kapitaleinlagen zu machen.

bb) Verdeckte Kapitaleinlagen bei Personenunternehmen

Ausdrückliche Bewertungsvorschriften für die Zuführung von Sachgütern und Dienstenvon seiten der Gesellschafter an Personenunternehmen bestehen nicht. Soweit der Vorgang als Anschaffungsgeschäft zu beurteilen ist, sind damit durch Anschaffungskosten Höchstwerte gegeben. Auch bei Einlagen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage und bei Fehlen von Gegenleistungen ist zu unterstellen, daß nach § 40 HGB der Wert

---

1) Vgl. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., § 133 Anm.7; Gadow-Heinichen: Großkommentar zum Aktiengesetz, a.a.O., § 130 Anm.15; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 130 Anm.33.

2) Vgl. § 9 AktG 1965.

anzusetzen ist, der dem eingebrachten Gegenstand zukommt. Sowohl die Anschaffungskosten als auch der Zeitwert nach § 40 HGB bilden lediglich eine Bewertungsobergrenze, so daß die Beteiligten grundsätzlich frei darüber entscheiden können, ob sie durch Unterbewertung bei Einbringung von Sachgütern Gewinne in dem Bereich des Unternehmens verlagern wollen.

b) Die handelsrechtlichen Folgen einer verdeckten Kapitaleinlage

Die Untersuchung über die Bewertung von Einlagen hat gezeigt, daß das Handelsrecht grundsätzlich keine Einwände gegen eine Unterbewertung von Sacheinlagen bei dem empfangenden Unternehmen erhebt. Von seiten des Handelsrechts brauchen daher verdeckte Kapitaleinlagen, die einem inländischen Konzernunternehmen von einem ausländischen Konzernglied zufließen, nicht durch eine entsprechende Höherbewertung der Sacheinlagen eliminiert zu werden.

Als Folgen der handelsrechtlichen Zulässigkeit verdeckter Kapitaleinlagen treten beim betreffenden Konzernunternehmen höhere Gewinne in Erscheinung als dem tatsächlichen Konzernbeitrag entsprechen würde. Bei einem Erfüllungsgeschäft des Konzernunternehmens wird sich der Gewinn unmittelbar in der Periode erhöhen, in der der Leistungsaustausch stattgefunden hat. Bezieht dagegen das Konzernunternehmen Güter und Dienste zu einem unangemessen niedrigen Preis, so verteilt sich die Gewinnerhöhung auf die Perioden der Erfolgswirksamkeit der bezogenen Güter und Dienste.

Für die Verwendung der Gewinne aus verdeckten Kapitaleinlagen ist ohne Bedeutung, daß sie nicht auf der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens, sondern auf der Ausnutzung

eines Bewertungsspielraumes durch die Gesellschafter beruhen. Deshalb besteht nach Meinung der Literatur [1] keine Veranlassung, solche Gewinne im Unternehmen besonders zu binden. Ihrem wirtschaftlichen Charakter entsprechend müßten verdeckte Kapitaleinlagen ebenso wie offene Kapitaleinlagen bei Aktiengesellschaften den Regelungen der gesetzlichen Rücklage unterworfen werden. Aber auch bei Aktiengesellschaften stehen Gewinne aus der Auflösung verdeckter Kapitaleinlagen zur freien Verfügung der Gesellschafter. Eine analoge Verfügungsbefugnis muß daher auch den Gesellschaftern anderer Unternehmensformen eingeräumt werden.

Bedenken gegen die Gleichstellung von Gewinnen aus verdeckten Kapitaleinlagen mit Gewinnen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit bringen jedoch Adler-Düring-Schmaltz, trotz ihrer grundsätzlichen Zustimmung zur freien Verfügbarkeit, vor, indem sie raten, aus Gründen einer vorsichtigen Bilanzierung auf die Ausschüttung solcher Gewinne zu verzichten. [2] Es dürfte allerdings schwierig sein, nachträglich aus dem einheitlichen Gewinnausweis die Teile, die auf der verdeckten Kapitaleinlage beruhen, auszusondern und besonderen Verwendungszwecken zuzuführen.

Berechtigte Bedenken gegen einen einheitlichen Ausweis von Gewinnen aus verdeckter Kapitaleinlage und aus wirtschaftlicher Tätigkeit ergeben sich jedoch daraus, daß einer unzutreffenden Vorstellung über die Ertragslage des Konzernunternehmens Vorschub geleistet wird. Dadurch können Kapitalgeber zu einer leichtfertigen Einräumung von Krediten bzw. zu einem Erwerb von Gesellschaftsrechten verleitet werden. [3]

---

1) Vgl. Gadow-Heinichen: Großkommentar zum Aktiengesetz, a.a.O., § 130 Anm.11; Schlegelberg-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl., § 130 Anm.9; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 130 Tz 33.

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 130 Anm.33.

3) Vgl. Ballerstedt,Kurt:a.a.O.,S.52; Ott,Max:a.a.O.,S.85.

3. Beurteilung der Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen in einem Unternehmen eines internationalen Konzerns

a) Die steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen

Die Tatsache, daß der Gewinn aus verdeckten Kapitaleinlagen ebenso wie aus wirtschaftlicher Tätigkeit einheitlich ausgewiesen und der Besteuerung unterworfen wird, führt bei einem Konzern dazu, daß verdeckte Kapitaleinlagen nur dann von seiten der Konzernleitung veranlaßt werden, wenn diese Gewinne in anderen Unternehmen der Besteuerung entzogen werden. Der Konzern als Ganzes kann dadurch einesteils einen Liquiditätsvorteil erzielen, wenn periodengerecht auszuweisende Gewinne erst später in Erscheinung treten und zum anderen einen absoluten Steuervorteil erzielen, wenn die Gewinne an einen Ort verlagert werden, der einer niedrigeren Besteuerung unterworfen ist.

Werden im Bereich eines internationalen Konzerns Gewinne aus ausländischen Unternehmen in ein inländisches Unternehmen verlagert, so werden damit die Besteuerungsrechte zweier Hoheitsträger berührt. Das Begehren auf Korrektur wird in diesem Fall von dem ausländischen Staat ausgehen, der durch die Gewinnverlagerung benachteiligt wurde. Umgekehrt besteht aber für die inländische Finanzverwaltung weder aufgrund der Normen der Doppelbesteuerungsabkommen noch nach dem nationalen Steuerrecht Anlaß, die verdeckten Kapitaleinlagen bei dem inländischen Konzernunternehmen zu korrigieren. Daraus folgt, daß bei einseitiger Korrektur der Gewinnausschüttung durch die ausländische Finanzverwaltung der Konzern als Ganzes die verlagerten Gewinne doppelt versteuern muß, weil die verdeckten Kapitaleinlagen im Laufe ihrer Erfolgswirksamkeit auch im inländischen Konzernunternehmen gewinnerhöhend wirken.

Wenn auch von der inländischen Finanzverwaltung eine unabhängige Korrektur der verdeckten Kapitaleinlagen nicht gefordert werden kann, so sollte doch aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit die inländische Finanzverwaltung dann zu einer Korrektur bereit sein, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung beim ausländischen Konzernglied wieder der Besteuerung zugeführt wird. Die Zustimmung zu einer Korrektur könnte dabei von der Verwaltung solange ohne Verletzung eigener Interessen erteilt werden, als nach innerstaatlichen Vorstellungen eine verdeckte Kapitaleinlage vorliegt. Erst wenn darüber hinaus die Korrektur beim ausländischen Konzernglied dazu führen sollte, daß sich bei paralleler Behandlung im inländischen Konzernglied ein geringerer Erfolgsausweis als der Konzernbeitrag ergibt, sollte ein Verständigungsverfahren zwischen beiden beteiligten Staaten erforderlich sein. Auch in diesem Verfahren sollten dann die beteiligten Staaten im Sinne der Wettbewerbsgleichheit zu einer solchen Lösung kommen, daß sowohl die verdeckte Gewinnausschüttung als auch die Einlage bei dem empfangenden Unternehmen gleichmäßig behandelt werden.

b) Die handelsrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen

Die handelsrechtliche Problematik der verdeckten Kapitaleinlagen erfährt durch die internationale Konzernverflechtung keine neuen Aspekte. Da das Handelsrecht bei der Rechnungslegung der Konzernunternehmen den Schutz der Gläubiger und Minderheitsbeteiligten verfolgt, werden die Interessen des Handelsrechts nur unterstützt. Denn durch verdeckte Kapitaleinlagen wird sowohl das Vermögen des Konzernunternehmens verstärkt als auch in den folgenden Perioden ein höherer Gewinn hervorgerufen. Allerdings ergeben sich für potentielle Gläubiger und Minderheitsbeteiligte Gefahren aus der Verfälschung der Ertragslage. Es ist denkbar,

daß internationale Konzerne durch diese Täuschung versuchen, das Vertrauen der Kapitalgeber zu gewinnen und dabei in Rechnung stellen, daß sie sich leichter als andere inländische Unternehmen der Verantwortung entziehen können.

III. Handels- und steuerrechtliche Periodisierung von Gewinnen aus konzerninternem Leistungsaustausch

1. Die handelsrechtliche Problematik konzerninterner Gewinne

a) Das Wahlrecht zum Ausweis konzerninterner Gewinne in der Handelsbilanz

Der konzerninterne Leistungsaustausch bringt für das Rechnungswesen des einzelnen Konzernunternehmens nicht nur das Problem räumlicher, sondern auch der zeitlichen Gewinnverlagerung mit sich. Wenn die von der Konzernleitung angemessen festgelegten Verrechnungspreise die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des liefernden Konzernunternehmens übersteigen, so tritt damit in dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch auf Vergütung entsteht, ein Gewinn in Erscheinung. Aus der Sicht des Konzerns als wirtschaftliche Einheit kann jedoch dieser Gewinn dann noch nicht als realisiert gelten, solange die Wirtschaftsgüter des konzerninternen Leistungsaustausches noch im Vermögen eines zum Konzern gehörenden Unternehmens vorhanden sind. Hieraus entsteht die Frage hinsichtlich des Ausweises von Gewinnen aus einem konzerninternen Leistungsaustausch im handelsrechtlichen Jahresabschluß. Wird die Frage gemäß wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Einheitskonzeption des Konzerns entschieden, so dürfen die Gewinne aus konzerninternem Leistungsaustausch beim liefernden Unternehmen erst dann zum

Ausweis gelangen, wenn der Leistungsaustausch mit konzernfremden Wirtschaftssubjekten abgeschlossen worden ist. [1] Eine Lösung des Problems aus der Sicht der Mehrheitskonzeption des Konzerns führt dagegen dazu, daß das einzelne Konzernglied Gewinne aus konzerninternen Leistungen bereits in der Periode ausweisen soll, in der der Leistungsaustausch erfolgt.

Das Problem der Periodisierung von konzerninternen Gewinnen im Jahresabschluß eines Konzernunternehmens muß mit Hilfe der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelöst werden, da einschlägige Vorschriften über die Erfolgsrealisierung nur in bezug auf die konsolidierte Bilanz bestehen. [2] Das Realisationsprinzip, das als einer der wichtigsten Bilanzierungsgrundsätze darüber Aufschluß gibt, wann der von einem Unternehmen erarbeitete Gewinn im Jahresabschluß ausgewiesen werden darf, wird nicht so streng gehandhabt, daß ein Gewinnausweis nur dann möglich ist, wenn der Umsatzakt unter fremden Wirtschaftssubjekten zustande gekommen ist. So schreibt Leffson, daß das Realisationsprinzip bestimme, "daß ein Ertrag nur durch einen Umsatz am Absatzmarkt oder durch einen analogen Vorgang, bei dem das Unternehmen den Anspruch auf einen Gegenwert erwirbt, entstehen ... kann." [3] Daraus wird ersichtlich, daß das Realisationsprinzip auch auf die Entstehung eines Anspruchs abstellt. Im Zeitpunkt der Anspruchsentstehung ist der Produktionsprozeß des Unternehmens abgeschlossen, und an die Stelle der Gewinnerwartung ist ein Vermögenswert getreten, den das Unternehmen - wenn auch unter Umständen mit Hilfe eines ordentlichen Gerichts -

---

1) Vgl. Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S.325; Staub-Pinner: Kommentar zum HGB, 14.Aufl., Band II, Berlin-Leipzig 1931, § 261 a, Anm.1.

2) Vgl. § 331 Abs.2 AktG 1965.

3) Leffson, Ulrich: a.a.O., S.145.

gegen einen Dritten geltend machen kann. Durch die Konkretisierung der Gewinnerwartung zu einem vermögensmäßigen Anspruch ist nach dem Realisationsprinzip der Gewinn eines Unternehmens hinreichend in Erscheinung getreten, so daß die Eigentümer ohne Gefahr für das Unternehmen darüber disponieren können.

Auch bei einem Konzernunternehmen braucht der Schutz vor einem unzulässigen Gewinnausweis nicht weiter zu gehen als bei konzernungebundenen Unternehmen. Bei einem konzerninternen Leistungsaustausch kann daher kein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorliegen, wenn die ausgewiesenen Gewinne zwar im Verhältnis zu dem anderen rechtlich selbständigen Konzernunternehmen realisiert sind, nicht aber aus der Sicht des Konzerns als Ganzes. [1] Denn das Vermögen des liefernden Konzernunternehmens ist durch den Rechtsanspruch auf die vereinbarte Gegenleistung ausreichend gesichert.

Indirekt läßt auch der Gesetzgeber erkennen, daß die handelsrechtliche Einzelbilanz hinsichtlich der konzerninternen Gewinne der Mehrheitskonzeption des Konzerns folgen soll, indem er in Zusammenhang mit der aktienrechtlichen Konzernbilanz bestimmt, daß vor Konsolidierung der Einzelbilanzen Zwischengewinne in gewissem Umfang zu eliminieren sind. [2] Daher muß umgekehrt der Ausweis konzerninterner Gewinne bereits in der Einzelbilanz erlaubt sein.

---

1) Vgl. Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, a.a.O., S.173; Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., § 134 Tz 21; Pausenberger, Ehrenfried: Der Ausweis von Konzernbeziehungen im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, in: WPg, Jg.18 (1965), Heft 1, S.6 f. und 8; Peupelmann, Hans W.: Die Rechnungslegung im Konzern nach dem Aktiengesetz 1965, in: DB, Jg.18 (1965), Heft 49, S.1787.

2) Vgl. § 331 Abs.2 AktG 1965; Pausenberger, Ehrenfried: Der Ausweis von Konzernbeziehungen im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, a.a.O., S.6.

Eine gegenteilige Ansicht vertritt das Wirtschaftsprüfer-Handbuch. [1] Unter Berufung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollte eine Gewinnrealisierung erst bei einem Verkauf an konzernfremde Stellen angenommen werden. Es erscheint jedoch aus den oben angeführten Gründen zweifelhaft, ob die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den Ausweis konzerninterner Gewinne verbieten, zumal auch die Übung der Bilanzpraxis dahin geht, in Konzerneinzelbilanzen den Gewinn aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen auszuweisen. [2]

Andererseits kann jedoch unter Ausnützung des Bereichs handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften auf den Ausweis konzerninterner Gewinne verzichtet werden. Die konzerninternen Gewinne können einesteils im handelsrechtlichen Jahresabschluß durch Einstellung einer Wertberichtigung eliminiert werden. Dabei wäre es allerdings nicht folgerichtig, würde man die Eliminierung auf den Bestand der Forderungen beschränken, die dem konzerninternen Leistungsaustausch zugrundeliegen. [3] Denn der Umfang der konzerninternen Gewinne eines Unternehmens richtet sich nicht nach dem Forderungsbestand am Bilanzstichtag, sondern nach dem Bestand der Wirtschaftsgüter, die das Unternehmen im Laufe einer Periode an andere Konzernunternehmen veräußert hat, die aber am Bilanzstichtag noch im Bereich des Konzerns vorhanden sind.

Darüber hinaus kann eine Konzernleitung ihren Einfluß auf die Verrechnungspreise in der Weise geltend machen, daß der Leistungsaustausch ohne Gewinnaufschlag abgewickelt wird, so daß gleichsam automatisch der Ausweis konzerninterner Gewinne vermieden wird. [4]

---

1) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, S.402.
2) Vgl. Schuhmann, Werner: a.a.O., S.122.
3) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, S.402.
4) Vgl. Hahn, Dietger: a.a.O., S.345.

Der Ausweis konzerninterner Gewinne im handelsrechtlichen Jahresabschluß inländischer Konzernunternehmen liegt grundsätzlich im Bereich der Gestaltungsfreiheit des Konzernunternehmens. Daher sollen die Folgen aus der Ausübung des Wahlrechts aus der Sicht der Kapitalgeber eines inländischen Konzernunternehmens näher untersucht werden. Bei dieser Untersuchung ist nicht unerheblich, ob der Ausweis konzerninterner Gewinne durch Einstellung einer Wertberichtigung in den Jahresabschluß oder durch eine entsprechende Gestaltung der Verrechnungspreise beim Leistungsaustausch vermieden wird.

b) Behandlung konzerninterner Gewinne in der Handelsbilanz eines inländischen Konzernunternehmens aus der Sicht der Kapitalgeber

Die Minderheitsbeteiligten und Gläubiger eines inländischen Konzernunternehmens sind bei der Geltendmachung ihrer rechtlichen Ansprüche auf die Vermögenssphäre des rechtlich selbständigen Konzernunternehmens angewiesen. Aufgrund dieser Beschränkung der Kapitalgeber auf das einzelne Konzernunternehmen darf unterstellt werden, daß ihre Interessen durch die Rechnungslegung dann gewahrt werden, wenn die Konzernverflechtung keinen Einfluß auf die Periodisierung der Gewinne ausübt.

Einer Vermeidung des Ausweises konzerninterner Gewinne in der Einzelbilanz, indem durch den Verrechnungspreis lediglich die Kosten des leistenden Unternehmens vergütet werden, kann aus der Sicht der Kapitalgeber nicht zugestimmt werden. Werden nämlich aufgrund des Einflusses der Konzernleitung die Verrechnungspreise in Höhe der Kosten und ohne Gewinnaufschlag bemessen, so können zwar keine konzerninternen Gewinne zum Ausweis gelangen, aber gleichzeitig wird eine Gewinnverlagerung auf das empfangende Konzernunternehmen

bewirkt. Die Interessen der Minderheitsbeteiligten und Gläubiger können allerdings unter Umständen anderweitig wieder gesichert sein. Ist das liefernde Konzernunternehmen eine Untergesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, dann ergibt sich bei Vorliegen eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags eine Dividendengarantie und auch die Verpflichtung zur Wahrung der Gläubigerinteressen. Diese Verpflichtungen sind nämlich zwingend in den genannten Verträgen zu vereinbaren. Bei faktischen Konzernverhältnissen wird dieser Schutz durch die Bestimmung des § 311 AktG 1965 gewährt, wonach die beherrschte Aktiengesellschaft einen Anspruch auf Ausgleich des Nachteils hat, den sie im Verkehr mit der Obergesellschaft oder mit anderen Unternehmen in deren Interesse erleidet. Im Falle einer Aktiengesellschaft kann also die Vermeidung der Gewinnrealisation durch eine entsprechende Gestaltung der Verrechnungspreise aus der Sicht der Kapitalgeber nicht beanstandet werden. In den Fällen, in denen die gesetzlichen Bestimmungen über die Rechtsform keinen Schutz vor verdeckten Gewinnausschüttungen enthalten, so bei der GmbH oder bei Personenunternehmen, sollte gerade im internationalen Bereich bei Konzernverflechtungen gefordert werden, die Verrechnungspreise so zu gestalten, wie sie unter unabhängigen Dritten üblich sind. Damit werden auch die konzerninternen Gewinne voll ausgewiesen.

Auch dann, wenn das liefernde Konzernunternehmen Obergesellschaft ist, kann aus der Sicht der Kapitalgeber auf einen Ausweis konzerninterner Gewinne nicht verzichtet werden. In diesem Falle führt zwar eine Verrechnung von Buchwerten nicht dazu, daß Gewinne endgültig dem Zugriff der Kapitalgeber entzogen sind, denn die Art der Konzernverflechtung führt zu einem Rückfließen der verlagerten Gewinne. Dennoch wird der Zeitpunkt der Realisation der Gewinne verzögert werden, was aus der Sicht des Konzernunternehmens als selbständiges Rechtssubjekt nicht gerechtfertigt wäre.

Die zweite Möglichkeit, den Ausweis konzerninterner Gewinne durch Bildung einer Wertberichtigung auf die Periode umzulegen, in der der Gewinn endgültig durch Veräußerung an konzernfremde Wirtschaftssubjekte realisiert ist, vermeidet zwar den Effekt der Gewinnverlagerung. Die Rechte der Minderheitsbeteiligten werden jedoch insofern beschnitten, als damit ihre Ansprüche auf spätere Perioden verlagert werden. Der tiefere Sinn der Wertberichtigung, die konzerninternen Gewinne der Disposition der Konzernleitung solange zu entziehen, bis eine endgültige Realisierung eingetreten ist, könnte entsprechend der amerikanischen Bilanzierungspraxis auch durch einen Vermerk in der Bilanz erreicht werden. [1] Damit wird einesteils erreicht, daß der Gewinn eines Konzernunternehmens ohne räumliche Gewinnverlagerung und periodengerecht den Interessen der Minderheitsbeteiligten entsprechend ausgewiesen wird. Andererseits können die Gefahren, die bei einer Ausschüttung konzerninterner Gewinne dem Konzern als Ganzes drohen, durch einen Vermerk erkannt werden. Die organisatorischen Schwierigkeiten, die konzerninterne Gewinne für den Vermerk zu ermitteln, dürften nicht allzu hoch veranschlagt werden, denn auch für die Konsolidierung ist die Ermittlung notwendig und durchführbar.

Damit kann festgestellt werden, daß der Leistungsaustausch zwischen Konzernunternehmen grundsätzlich zu einer Realisation der Gewinne aus dem konzerninternen Leistungsaustausch führen soll. Eine Vermeidung der Realisation durch eine entsprechende Gestaltung der Verrechnungspreise kann nur dann hingenommen werden, wenn die Interessen der Kapitalgeber wegen der damit verbundenen Gewinnverlagerung anderweitig geschützt sind.

---

1) Vgl. Edelkott, Dieter: a.a.O., S.96 FN 85: Nach den Richtlinien der amerikanischen SEC müssen zwischengesellschaftliche Gewinne und Verluste in den Einzelbilanzen vermerkt werden oder, wenigstens mit einem geschätzten Betrag, in einer Anmerkung angegeben werden.

2. Die steuerrechtliche Behandlung konzerninterner Gewinne

Die Frage der steuerrechtlichen Behandlung konzerninterner Gewinne ist eng verknüpft mit der Haltung des Steuerrechts in bezug auf die Einheits- oder Mehrheitskonzeption des Konzerns. In einer Reihe von Urteilen hat die Rechtsprechung [1] dabei stets betont, daß das Steuerrecht nicht über die rechtliche Selbständigkeit eines Unternehmens hinwegsehen kann. Diese Haltung führt konsequenterweise dazu, daß für Zwecke der Besteuerung der Gewinn der einzelnen Konzernunternehmen getrennt zu ermitteln ist. Ungeachtet der Tatsache des Konzerns tritt der Gewinn aus der Sicht des Steuerrechts dann in Erscheinung, wenn ein einzelnes Konzernunternehmen eine Leistung an ein anderes Rechtssubjekt erbracht hat.

Auch im Falle einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag greift keine andere Beurteilung Platz. Obwohl zur Begründung der Organschaft eine organisatorische, finanzielle und wirtschaftliche Eingliederung der Untergesellschaft in die Obergesellschaft in der Weise gefordert wird, daß die Untergesellschaft selbst keine eigene Entscheidung mehr in den wichtigsten betrieblichen Funktionen treffen kann, [2] übernimmt das Steuerrecht trotzdem nicht die Einheitskonzeption des Konzerns. Vielmehr ist nur eine Übertragung der getrennt ermittelten Gewinne möglich, die damit wenigstens einer doppelten Belastung entgehen. Eine Eliminierung konzerninterner Ge-

---

1) Vgl. RFH vom 26.7.1932, Gutachten I D 2/31 und III D 2/32, RStBl 1933 S.136; BFH vom 24.11.1953, Urteil I 109/53, BStBl 1954 III S.21; BFH vom 8.3.1955, Urteil I 73/54, BStBl 1955 III S.187.

2) Vgl. Erlaß des FM NRW S 2526a - 4640/59 V A - 2 vom 23.10.1959, BStBl 1959 II S.161 (sog. Organschaftserlaß); Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer, a.a.O., S.7 Anm.27 KStG; Brönner, Herbert: a.a.O., S.256

winne ist jedoch nicht gestattet. Auch die Obergesellschaft kann den übertragenen Gewinn nicht um die Teile kürzen, die auf solchen Lieferungen beruhen, die sich am Bilanzstichtag noch in ihrem Bereich befinden. Einem Urteil des Finanzgerichts Münster zufolge hat nämlich die Obergesellschaft einen klagbaren Anspruch auf den bei der Untergesellschaft ausgewiesenen Gewinn, auch wenn dieser auf Vorräte zurückzuführen ist, die aus der Sicht des Konzerns als Ganzes noch keinen Gewinn darstellen. [1)]

Andererseits muß die Untergesellschaft in einem organschaftlich verbundenen Konzern den Gewinn aus dem Leistungsaustausch mit der Obergesellschaft voll ausweisen. Denn auch hier hält das Steuerrecht an dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform fest. Der Ausweis konzerninterner Gewinne kann deshalb auch bei einem Organ nicht dadurch vermieden werden, daß sich der Leistungsaustausch auf der Grundlage kostendeckender Verrechnungspreise vollzieht. Derartige Gewinnverlagerungen sind zwar im Falle der Organschaft für das steuerliche Gesamtergebnis unerheblich. Dennoch kann aus Gründen der Periodenbesteuerung eine verdeckte Gewinnausschüttung und damit eine Vermeidung der Gewinnrealisation bei dem liefernden Konzernunternehmen nicht gestattet werden. [2)] Denn bei Übertragungen langlebiger Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven treten erhebliche Diskrepanzen bei der periodengerechten Erfolgsbesteuerung auf, wenn durch ver-

---

1) Vgl. FG Münster vom 16.9.1958, Urteil Ib 3/58, rkr nach EFG 1959, S.XLV, in: EFG 1959, S.18.

2) Vgl. v. Wallis, Hugo: Innerkonzernliche Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Grundstücks, a.a.O., Sp.679; a.A. Jurgeleit: Fällt die Lieferung von Waren unter Preis einer Tochtergesellschaft an ihre Obergesellschaft unter den Ergebnisabführungsvertrag, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 41, S.1318 f.; Kohlenbach: Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung bei einem Organverhältnis mit Ergebnisführung, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 49, S.1586.

deckte Übertragung beim liefernden Organ Gewinne nicht aufgedeckt werden.

Damit tritt deutlich hervor, daß das Steuerrecht bei der Besteuerung von Konzernen an der Mehrheitskonzeption festhält. Auch bei internationalen Konzernverflechtungen nimmt das Steuerrecht keinen anderen Standpunkt ein. Ausdrücklich wird dieser Standpunkt in den Doppelbesteuerungsabkommen vertreten. Aber auch bei Fehlen von Doppelbesteuerungsabkommen lehnt die deutsche Verwaltung von sich aus die der Einheitskonzeption zugrundeliegende Filialtheorie ab. Maßgeblich für die Besteuerung ist daher die rechtliche Selbständigkeit des inländischen Konzernunternehmens. Darum sind - ebenso wie bei rein nationalen Konzernverhältnissen - die Gewinne aus dem konzerninternen Leistungsaustausch grundsätzlich in der Periode auszuweisen, in der der Leistungsaustausch stattgefunden hat.

Dritter Teil

Methoden und Möglichkeiten zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen im Bereich internationaler Konzerne

I. Die gewinn-neutrale Behandlung des konzerninternen Leistungsaustausches

1. Die mengenmäßige Bestimmung des konzerninternen Leistungsaustausches

Dem handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß der inländischen Konzernunternehmen obliegt die Ermittlung des tatsächlichen Erfolges, den das Konzernunternehmen aufgrund seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erzielt hat. Da die Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht auf das Konzernunternehmen als Rechtssubjekt abstellt, ist der Erfolg der wirtschaftlichen Tätigkeit - ebenso wie bei konzernungebundenen Unternehmen - am Leistungsaustausch mit anderen Rechtssubjekten zu messen. Die Einflüsse der Konzernverflechtung auf den Erfolg, sei es durch aktives Eingreifen der Konzernleitung oder durch das bloße Eingegliedertsein, werden im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß nicht berücksichtigt. Durch die Konzernverflechtung wird nämlich nur die Erfolgsfähigkeit des Konzernunternehmens berührt, nicht aber der tatsächliche Erfolg, der auf dem Leistungsaustausch beruht.

Wie die vorangegangene Untersuchung gezeigt hat, setzt das Handels- und Steuerrecht jedoch einer Manipulation des auf dem Leistungsaustausch beruhenden Erfolges eines inländischen Konzernunternehmens nicht immer rechtliche Schranken entgegen. Gewinnverlagerungen bei inländischen Konzerngliedern sind aus der Sicht des Steuerrechts nur bei ver-

deckten Gewinnausschüttungen zu korrigieren. Bei den verdeckten Kapitaleinlagen dagegen ist eine gewinn-neutrale Behandlung des Leistungsaustausches nur geboten, wenn durch Korrekturen bei dem ausländischen Konzernunternehmen, das gleichzeitig mit der verdeckten Kapitaleinlage auch eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hat, die Gefahr einer Doppelbesteuerung heraufbeschworen wird.

Aus handelsrechtlicher Sicht ist eine Korrektur des Gewinnausweises hauptsächlich bei verdeckter Gewinnausschüttung eines inländischen Konzernunternehmens notwendig, wenn dieses in der Rechtsform der Aktiengesellschaft geführt wird und nur aufgrund faktischer Konzernbeziehungen eingegliedert ist. In anderen Fällen der Rechtsform erhebt das Handelsrecht keine Einwände gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung inländischer Konzernunternehmen oder läßt zumindest - wie bei der Rechtsform der GmbH - einen weiten Spielraum zu. Auch eine verdeckte Kapitaleinlage unterliegt nach handelsrechtlichen Bestimmungen kaum einer Beschränkung.

Soweit nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Gewinnkorrekturen zur Ermittlung des tatsächlich erzielten Erfolges erforderlich werden, taucht das Problem auf, den Leistungsaustausch betriebswirtschaftlich zutreffend zu behandeln.

Die primäre Voraussetzung für die gewinn-neutrale Erfolgsermittlung eines Konzernunternehmens ist, daß der gesamte Leistungsaustausch, der mit anderen Rechtssubjekten - auch mit solchen des gleichen Konzerns - getätigt wird, im Rechnungswesen erfaßt wird. Die vollständige Erfassung des mit anderen Rechtssubjekten getätigten Leistungsaustausches stößt jedoch bei Konzernunternehmen im Vergleich zu konzernungebundenen Unternehmen auf Schwierigkeiten. Während sich der Leistungsaustausch zwischen unabhängigen Unternehmen aufgrund eindeutig feststellbarer Rechtsverhältnisse voll-

zieht, kann im Bereich eines Konzerns der Leistungsaustausch ohne besonders erkennbare rechtliche Vereinbarungen stattfinden. Vor allem dispositive Entscheidungen der Konzernleitung, die auf die Zentralisation von Aufgaben einzelner Konzernunternehmen gerichtet sind, lassen meist nicht bewußt werden, daß damit einzelne Unternehmen für andere des gleichen Konzerns tätig werden und ein konzerninterner Leistungsaustausch vorliegt. [1] Einen für das Rechnungswesen der einzelnen Konzernunternehmen meist nur schwer erfaßbaren Leistungsaustausch stellen beispielsweise eine zentrale Verwaltungsstelle, der Aufbau eines gemeinsamen Firmen- oder Markennamens, der von allen Konzernunternehmen verwendet wird, eine gemeinsame Werbe- oder Forschungsabteilung und andere zentralisierte Aufgabengebiete dar. Diese und ähnliche Leistungen, die ein Konzernunternehmen an andere erbringt, werden in der Buchführung meist nicht unmittelbar erfaßt, sondern finden erst nachträglich bei Ermittlung eines verlagerungsneutralen Gewinnausweises im Rechnungswesen ihre Berücksichtigung.

Zur Beantwortung der Frage, ob ein konzerninterner Leistungsaustausch stattgefunden hat, muß - da das Handels- und Steuerrecht bei der Gewinnermittlung die Konzernverflechtung negiert - auf die Fiktion des unabhängigen Unternehmens zurückgegriffen werden. "Von einer Leistung eines Konzerngliedes an andere Konzernbetriebe kann ... nur dann gesprochen werden, wenn auch im Verkehr zwischen unabhängigen Unternehmen der Sachverhalt ... als 'Leistung' betrachtet wird; der Gegenstand muß also für den 'empfangenden' Betrieb in irgendeiner Weise nützlich und eine in ihren Entscheidungen insoweit unabhängige Leitung eines Konzernunter-

---

1) Vgl. Meier, Albert: Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung 1966 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1966, S.87 f.

nehmens mithin hierfür eine Gegenleistung zu erbringen bereit sein" [1].

Ausgangspunkt für die Beurteilung von konzerninternen Leistungen sind somit die einzelnen Konzernunternehmen, die als fiktiv unabhängige Wirtschaftseinheiten für erhaltene Vorteile Gegenleistungen erbringen würden. Entscheidend ist der Standpunkt des durch die Rechtsform vermögensmäßig abgegrenzten Konzernunternehmens. Damit scheiden solche Leistungen, die lediglich im Interesse des Konzerns als Ganzes durchgeführt werden, aus der Betrachtung des konzerninternen Leistungsaustausches aus. Die Durchführung von Revisionen bei inländischen Konzernunternehmen, die die ausländische Muttergesellschaft für ihre eigenen Kontrollzwecke durchführt, stellt daher keinen konzerninternen Leistungsaustausch dar. [2] Für die verlagerungsneutrale Gewinnermittlung eines Konzernunternehmens ist daher geboten, diejenigen Leistungen vollständig zu erfassen, die einen vermögensmäßigen Vorteil für das einzelne Konzernunternehmen darstellen.

Der Austausch vermögensmäßiger Vorteile zwischen einzelnen Rechtssubjekten kann sich sowohl auf die Lieferung materieller und immaterieller Güter als auch auf sonstige Leistungen beziehen. Die Erfassung der materiellen Lieferungen im Rechnungswesen dürfte hierbei die geringsten organisatorischen und rechnungsmäßigen Schwierigkeiten bereiten, denn der Leistungsaustausch läßt sich aufgrund feststellbarer Mengeneinheiten bestandsmäßig eindeutig nachweisen. [3] Auch bei Übertragung immaterieller Güter, so bei

---

1) Moxter, Adolf: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, a.a.O., S.149 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

2) Vgl. Felix, Günther: Die körperschaftsteuerrechtliche Behandlung sog. "Regiekosten" bei international tätigen Konzernen, a.a.O., Sp. 28 f.

3) Vgl. Moxter, Adolf: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, a.a.O., S.649.

Patenten, Gebrauchsmustern und ähnlichen Rechten, kann der konzerninterne Leistungsaustausch relativ einfach feststellbar sein. Anhaltspunkte können hierzu auch aus den Rechnungsunterlagen früherer Wirtschaftsjahre gewonnen werden, wenn die immateriellen Güter im Bestandsverzeichnis enthalten sind. Größere Schwierigkeiten treten auf, wenn die immateriellen Güter noch nicht im Bestandsverzeichnis enthalten waren, wie beispielsweise bei der Übertragung von selbsterstellten Patenten oder bei Übertragung von Komponenten des Geschäftswerts, wie dem Kundenstamm oder dem know-how. Um diese immateriellen Güter des konzerninternen Leistungsaustausches zu erfassen, ist eine systematische Untersuchung aller möglichen Konzernbeziehungen geboten.

Die vollständige Erfassung aller sonstigen Leistungen, die sowohl in der Überlassung der Nutzungsmöglichkeit materieller und immaterieller Güter als auch in Dienstleistungen bestehen können, ist ebenfalls nur durch eine systematische Untersuchung aller Leistungsbereiche eines Konzerns möglich. Die Nutzungsüberlassung von materiellen und immateriellen Gütern kann hierbei je nach den technischen Eigenschaften des Gutes mengenmäßig abgegrenzt werden. Eindeutig läßt sich der Umfang der Leistung bei Kreditgewährungen in Höhe des überlassenen Kapitals feststellen.

Schwieriger dagegen ist die Ermittlung der Mengenkomponente bei Dienstleistungen, die ein Konzernunternehmen für ein anderes erbringt. Zum Beispiel erfordert die zentrale Bearbeitung der Buchführung, das Unterhalten von zentralen Einkaufs-, Werbe- und Forschungsabteilungen und dgl. die Zuhilfenahme von Schätzungen, um den mengenmäßigen Umfang des konzerninternen Leistungsaustausches zutreffend beurteilen zu können.

2. Wertmäßige Bestimmung des konzerninternen Leistungsaustausches

Die mengenmäßige Festlegung des konzerninternen Leistungsaustausches reicht für sich allein nicht aus, eine verlagerungsneutrale Gewinnermittlung für den handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß zu gewährleisten. Der Zusammenschluß der juristisch selbständigen Konzernunternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit führt dazu, daß die Vereinbarungen des Leistungsaustausches nicht aufgrund eines entgegengesetzten wirtschaftlichen Interesses zustande kommen. Vielmehr kann die Konzernleitung autonom Verrechnungspreise [1] als Entgelt für die konzerninternen Lieferungen und Leistungen festlegen. Je nach dem von der Konzernleitung angestrebten Ziel werden die Verrechnungspreise verschieden sein. Soll beispielsweise optimale Kapazitätsauslastung sämtlicher im Konzern vereinigten Unternehmen angestrebt werden, so ist das Leistungsentgelt nach anderen Kriterien zu bemessen als bei einer Gewinnmanipulation zur Ausnutzung internationaler Steuergefälle. [2]

Die Möglichkeiten der Beeinflussung der Verrechnungspreise werden jedoch im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß eingeschränkt. Soweit die Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen und Kapitaleinlagen bei inländischen Konzernunternehmen erforderlich ist, muß nach den rechtli-

---

1) Vgl. zum Begriff Verrechnungspreis: Beste, Theodor: Verrechnungspreis, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band IV, Stuttgart 1962, Sp.5806: "Verrechnungspreise sind solche Preise, die von einem Unternehmen für Leistungen (Güter und Dienste) festgesetzt werden." (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

2) Vgl. Schmalenbach, Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik, 8.Aufl., Köln und Opladen 1963, S.148; Schneider, Dieter: Zielvorstellungen und innerbetriebliche Leistungspreise in privaten und öffentlichen Unternehmen, in: ZfbF, Jg.18 (1966) N.F., S.265 ff.; Everling, Wolfgang: Interne Preisbildung bei Lieferung gleicher Erzeugnisse an externe und interne Abnehmer, in: BFuP, Jg.15 (1963), Heft 7/8, S.446; Hahn, Dietger: a.a.O., S.343 f.

chen Vorschriften der konzerninterne Leistungsaustausch mit einer angemessenen Gegenleistung vergütet werden. Angemessene Gegenleistung bedeutet jedoch, da der handels- und steuerrechtliche Jahresabschluß des Konzernunternehmens der Mehrheitskonzeption des Konzerns folgt und damit die Konzernverflechtung bei der Gewinnermittlung negiert, daß die Leistungsentgelte so festzulegen sind, wie sie unabhängige Wirtschaftssubjekte vereinbart hätten. [1)]

Die Vereinbarung über die Leistungsentgelte, die von unabhängigen Wirtschaftssubjekten beim Leistungsaustausch getroffen werden, unterliegen den am Markt vorliegenden Angebots- und Nachfrageverhältnissen. Eine angemessene Gegenleistung für den konzerninternen Leistungsaustausch muß daher den Bedingungen eines Marktpreises entsprechen.

Wenn sich auch der konzerninterne Leistungsaustausch selbst nicht auf einem Markt vollzieht, weil die Unabhängigkeit der Partner nicht gewahrt ist, [2)] so muß doch in erster Linie versucht werden, durch Vergleich mit freien Marktpreisen einen angemessenen Verrechnungspreis zu ermitteln. Vergleichbare Marktpreise können allerdings nur dann herangezogen werden, wenn die Konzernleistung auch von einer Mehrzahl unabhängiger Nachfrager und Anbieter auf einem freien Markt getauscht wird. Schwierig wird dagegen die Festlegung angemessener Verrechnungspreise, wenn die Leistung aus-

---

1) Vgl. Art.9 OECD-Musterabkommen; Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.88; Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, 4.Aufl., Band II: Verfahren, Teil 2: Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, Berlin 1968, S.240.

2) Vgl. Saage, Gustav: Die Bewertung von Anschaffungen zwischen Konzerngesellschaften nach geltendem Aktienrecht, in: AG, Jg.5 (1961), Heft 8, S.221.

schließlich von Konzernunternehmen erbracht wird. Dieser Fall ist vergleichbar mit der Marktform des bilateralen Monopols, denn es treten nur ein Anbieter und Nachfrager miteinander in Aktion. [1] Diese Marktform wird allerdings bei konzerninternen Leistungen häufig anzutreffen sein, denn die Leistungen sind meist auf die individuellen Bedürfnisse des empfangenden Unternehmens abgestimmt, so daß kein Vergleich mit anderen Leistungen auf einem freien Markt möglich ist. Im Gegensatz zu den Marktformen, bei denen mindestens auf einer Seite mehrere Marktteilnehmer vorhanden sind und damit die Bedingungen für den Leistungsaustausch durch die Marktmacht festgelegt sind, müssen der Anbieter und Nachfrager bei einem bilateralen Monopol die Bedingungen des Leistungsaustausches aushandeln. Im folgenden ist zu untersuchen, ob die Theorie des bilateralen Monopols Aussagen über ein Verhandlungsergebnis zuläßt, die auch für den konzerninternen Leistungsaustausch Gültigkeit haben. Andernfalls müßte bei Festlegung der angemessenen Gegenleistung auf die Kosten des anbietenden Konzerngliedes als preisbestimmender Faktor zurückgegriffen werden.

II. Möglichkeiten zur Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise

1. Ableitung der Verrechnungspreise aus vergleichbaren Marktpreisen

a) Anwendungsmöglichkeiten vergleichbarer Marktpreise

Da bei Konzernunternehmen die wirtschaftliche Unabhängigkeit nur fiktiv unterstellt werden kann, können Marktpreise für den Leistungsaustausch auch nur vergleichsweise herangezo-

---

1) Vgl. Moxter, Adolf: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, a.a.O., S. 651.

gen werden. Die Voraussetzung für die Anwendung vergleichbarer Marktpreise bietet der konzerninterne Leistungsaustausch dann, wenn die gleiche Leistung auch an konzernfremde Unternehmen veräußert bzw. von solchen bezogen wird. Weiterhin kann die Konzernleitung auch dann eine angemessene Gegenleistung festlegen, wenn die Leistung zwar ausschließlich konzernintern weitergeleitet wird, die gleiche Leistung jedoch auch von unabhängigen Unternehmen am Markt getauscht wird.

Bei Verwendung von Marktpreisen als Verrechnungspreis ist darauf zu achten, daß die Leistung des freien Marktes tatsächlich mit dem konzerninternen Leistungsaustausch vergleichbar ist. Gleiche Leistung ist nicht allein durch die physische Beschaffenheit der Güter und Dienste gekennzeichnet, sondern umfaßt auch die Nebenbedingungen, wie z.B. Frachtdifferenzen, Handelsstufenunterschiede, Zahlungsbedingungen, Abnahmemengen oder Lieferfristen. [1] Vor Übernahme der am freien Markt gebildeten Preise ist daher zu prüfen, inwieweit die Nebenbedingungen Zu- und Abschläge erfordern. [2]

Kann bei der Ermittlung der Verrechnungspreise auf vorhandene Marktpreise zurückgegriffen werden, so löst die Struktur des Marktes grundsätzlich keine Korrekturen aus. Die vergleichbaren Marktpreise müssen nicht unbedingt aufgrund eines Wettbewerbs unter vollkommener Konkurrenz zustande gekommen sein. Auch dann, wenn nur wenige Anbieter oder Nachfrager den Marktpreis durch ihre Marktmacht beeinflussen können, handelt es sich um einen unter unabhängigen Marktpartnern zustande gekommenen Marktpreis. Kann daher ein Konzernunternehmen wegen seiner Stellung als alleiniger

---

1) Vgl. Ott, Max: a.a.O., S.50.

2) Vgl. BFH vom 3.3.1964, Urteil 319/61, HFR 1964 S.299.

Anbieter Monopolpreise gegenüber unabhängigen Unternehmen durchsetzen, so müssen diese Marktpreise auch beim innerkonzernlichen Leistungsaustausch als angemessene Gegenleistung gelten.

b) Korrekturen vergleichbarer Marktpreise

aa) Einflüsse der Konzernverflechtung auf die Vergleichbarkeit der Marktpreise

Gegen die Anwendbarkeit vergleichbarer Preise zur Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen wird der Einwand erhoben, daß das Konzernunternehmen wegen der Eingliederung in den Konzern eine andere Kostenstruktur aufweist. "Ein Unternehmen, das nur noch für den Konzern liefert, hat solange keine Absatzsorgen, wie der Konzern nach Art und Umfang unverändert beschäftigt bleibt. Es hat keine Kosten für Reklame und die Organisation der Absatzwege. Es kann alle Anlagen und Einrichtungen auf die Konzernnachfrage einstellen und vielleicht den Rohstoffbedarf zu verbilligten 'Konzernpreisen' decken, denn die Höhe der Preise ist oftmals abhängig vom Umfang der Lieferung. Die eingegliederte Unternehmung partizipiert so am Konzerneffekt, der sich aus der Zentralisation der Funktionen (Einkauf, Markterkundung, Vertrieb, Werbung), dem Ausgleich der Aufträge und Produktionsmittel sowie dem Austausch von Produktionsverfahren und Erfahrungen ergibt, ohne daß es hierfür immer leistungsgerecht belastet werden könnte." [1]

Aus den vorstehenden Überlegungen wird dann der Schluß gezogen, daß nicht der Marktpreis für die konzerninternen Leistungen wertbestimmend ist, sondern, daß der Verrechnungspreis vielmehr aus den Verkaufspreisen des Konzern-

1) Saage, Gustav: a.a.O., S.222.

produkts abzuleiten sei. [1]

Eine generelle Ablehnung des Marktpreises für die Leistung des Konzernunternehmens als Verrechnungspreis ist m.E. nicht gerechtfertigt, denn der Wert einer Leistung hängt primär von der Wertschätzung ab, die sie unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten am Markt erfährt.

Der oben angeführte Einwand richtet sich aber vor allem deswegen gegen die Verwendung vergleichbarer Marktpreise, weil die Konzernunternehmen durch die Verflechtung Vorteile aus dem Konzerneffekt ziehen kann und weil die Zentralisation von Funktionen nicht immer leistungsgerecht abgerechnet wird. Hierbei ist allerdings streng zu unterscheiden zwischen den Vorteilen aus dem Konzerneffekt und der nicht gewinn-neutralen Erfassung sonstiger Leistungen.Denn eine Eliminierung des Konzerneffekts soll bei der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung nicht vorgenommen werden. Der Konzerneffekt berührt nämlich nur die Erfolgsfähigkeit des Konzernunternehmens und soll daher im tatsächlichen Ergebnis mit enthalten sein. Im Gegensatz dazu müßte allerdings versucht werden, die sonstigen schwer erfaßbaren Leistungen, die die Konzernverflechtung mit sich bringt und die auf der Zentralisation von Funktionen beruhen, angemessen zu vergüten. Einer gesonderten Erfassung dieser sonstigen Leistungen stehen vielfach praktische Schwierigkeiten entgegen. Aus diesem Grunde kann es gerechtfertigt sein, den Marktpreis der hauptsächlichen konzerninternen Leistung mit einem Ab- oder Zuschlag zu korrigieren. Diese Korrektur soll in etwa eine Vergütung für die schwer erfaßbaren Leistungen darstellen, die die Konzernverflechtung im allgemeinen mit sich bringt.

Einen weiteren Einfluß auf die Anwendbarkeit der Marktpreise übt die Konzernverflechtung dann aus, wenn dem freien

---

1) Vgl. Saage, Gustav: a.a.O., S.222; Mestmäcker, Ernst-Joachim : a.a.O., S.310.

Markt im Vergleich zu den konzerninternen Umsätzen eine verhältnismäßig geringe Umsatzmenge zugrunde liegt. In diesem Fall ist zu erwarten, daß sich ein anderer Marktpreis gebildet hätte, wenn auch die konzerninterne Leistung am freien Markt getauscht worden wäre. [1] Bei Schätzungen der zutreffenden Verrechnungspreise ist in diesem Fall zu berücksichtigen, daß die Preisminderung durch das zusätzliche Konzernangebot auf dem Markt durch die Konzernnachfrage andererseits kompensiert werden kann. Bei besonders krassem Mißverhältnis der konzerninternen und externen Umsatzmengen kann es jedoch geboten sein, den Verrechnungspreis unabhängig von einem vorhandenen Marktpreis zu bestimmen. [2] Dieses Vorgehen ist vor allem dann gerechtfertigt, wenn sich die Vermutung aufdrängt, daß die Konzernleitung sich nur deshalb in geringem Umfang zu einem konzernexternen Verkauf entschlossen hat, um eine Rechtfertigung für Gewinnverlagerungen zu erhalten.

bb) Externe Beeinflussung der Vergleichbarkeit der Marktpreise

Eine Korrektur der Marktpreise kann nicht nur aufgrund der Konzernverflechtung, sondern auch wegen externer Einflüsse auf dem Markt erforderlich sein.

So fordert Koberstein [3], daß der Marktpreis nicht als Verrechnungspreis anzuwenden ist, wenn der Staat den Preis festsetzt. Vom Standpunkt der Kostenrechnung mag dieser Einwand

---

1) Vgl. Saage, Gustav: a.a.O., S.221; Mestmäcker, Ernst-Joachim: a.a.O., S.307.

2) So im Ergebnis auch Zitzelsberger, Siegfried: a.a.O., S.104.

3) Vgl. Koberstein, Günther: Das Rechnungswesen des Konzerns, Freiburg i.Br. 1949, S.67 f.

durchaus berechtigt sein. Denn bei einem staatlichen Eingriff in den Preismechanismus verliert der Marktpreis seine Funktion als Knappheitsmesser. Deshalb muß anstelle des Marktpreises ein anderer Maßstab treten, der die optimale Verwendung der Güter im Produktionsprozeß gewährleistet. [1] Für Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung muß dagegen auch ein staatlich fixierter Marktpreis zur Bewertung konzerninterner Leistungen herangezogen werden. Da nämlich in der handels- und steuerrechtlichen Konzerneinzelbilanz die Konzernverflechtung negiert wird, führt die Fiktion der wirtschaftlichen Selbständigkeit dazu, daß die Konzernunternehmen den Leistungsaustausch nur zum fixierten Preis ausführen könnten. Die Konzernleitung darf daher den Marktpreis nicht um den Betrag korrigieren, um den der tatsächliche Wert der Leistung aufgrund des staatlichen Eingriffes vom fixierten Preis abweicht.

Keine Einwendungen können dagegen gegen solche Korrekturen des Marktpreises erhoben werden, die den Ausgleich saisonaler Preisschwankungen bezwecken. Bei diesen Korrekturen ist zu beachten, daß der Verrechnungspreis dem voraussichtlichen Durchschnitt der zukünftigen Marktpreise entspricht. Hierbei kann das Schwankungsintervall der Marktpreise in der Vergangenheit einen Anhaltspunkt bilden. [2]

2. Ableitung gewinn-neutraler Verrechnungspreise mit Hilfe des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol

a) Das Modell des bilateralen Monopols

In Konzernen ist der Leistungsaustausch häufig so auf die Bedürfnisse der beteiligten Konzernunternehmen abgestimmt,

---

1) Vgl. Schmalenbach, Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S.164 f.

2) Vgl. Albach, Horst: Die Rechtsverhältnisse verbundener Unternehmen, a.a.O., S.205.

daß am freien Markt kein vergleichbarer Leistungsaustausch mehr festgestellt werden kann. Unterstellt man bei dieser Situation die wirtschaftliche Selbständigkeit der Konzernunternehmen, so kommt man zu der Marktform des bilateralen Monopols, denn für die konzerninterne Leistung steht dem einzigen Anbieter nur ein Nachfrager gegenüber. Im folgenden sei daher untersucht, inwieweit die Theorie des bilateralen Monopols Anhaltspunkte für die Bildung gewinn-neutraler Verrechnungspreise vermitteln kann.

Die folgende Darstellung des Modells des bilateralen Monopols lehnt sich an die Darstellung von Jacob [1] an. Dem Modellbeispiel des bilateralen Monopols liegt der Fall zugrunde, daß ein Anbieter ein bestimmtes Gut produziert, das der einzige Nachfrager unbedingt als Rohstoff für die Produktion seiner eigenen Absatzleistung benötigt.

aa) Die Positionen der Marktpartner

aaa) Die Position des Nachfragers

Da beim bilateralen Monopol nur ein Anbieter einem Nachfrager gegenübersteht, besteht kein bestimmtes Verhältnis zwischen Preis und abgesetzter Menge, wie dies bei anderen Marktformen durch das Verhalten mehrerer oder vieler Marktteilnehmer determiniert ist. Vielmehr müssen die Marktpartner durch Verhandeln den Preis unabhängig von der getauschten Menge bestimmen. Einigen sich daher die Marktpartner auf einen bestimmten Preis, so erzielt der Nachfrager einen Gewinn in Höhe der Differenz seiner für das Endprodukt erzielbaren Erlöse und den Kosten seiner Absatzleistung. Unterstellt man eine bestimmte Marktstruktur am Absatzmarkt

1) Vgl. Jacob, Herbert: Preispolitik, Wiesbaden, o.J., S. 203 ff.

des Nachfragers, so kann der nachfragende Partner des bilateralen Monopols seine Gewinne durch den Preis beeinflussen, den er mit dem Anbieter aushandelt. Steht die Absatzleistung des Nachfragers mit dem bezogenen Gut in einem festen technischen Verhältnis, so kann der Gewinn des Nachfragers durch folgende Funktion ausgedrückt werden:

$$(1) \qquad G_N = y \cdot q(y) - K_N(y) - p \cdot x(y) \qquad ^{1)}$$

Der Gewinn des Nachfragers wird um so größer sein, je niedriger der Preis für die bezogenen Güter sein wird. Unterstellt man der Einfachheit halber für die variablen Kosten des Nachfragers einen linearen Verlauf, so wird der Gewinn bei gegebenen Absatzpreisen mit zunehmender Absatzmenge steigen. Tritt der Nachfrager seinen Abnehmern gegenüber als Monopolist auf, so werden seine Absatzpreise selbst wiederum durch die Absatzmenge beeinflußt. Bei einer fallenden Preis-Absatz-Funktion des Monopolisten wird daher der Gewinn des Nachfragers bei steigender Absatzmenge ab dem Schnittpunkt der Grenzerlöskurve mit der Kurve der Grenzkosten wieder fallen.

bbb) Die Position des Anbieters

Der Gewinn des Anbieters wird in einem bilateralen Monopol bestimmt durch den Erlös, den er bei Lieferung einer be-

---

1) Die Symbole dieser Gleichung bedeuten:
- y = Absatzmenge des Nachfragers;
- $q(y)$ = Preis der Absatzleistung des Nachfragers in Abhängigkeit der abgesetzten Menge;
- $K_N(y)$ = Gesamtkosten des Nachfragers in Abhängigkeit der abgesetzten Menge; ausschließlich der Kosten für die vom Anbieter bezogenen Kostengüter;
- p = Preis der Kostengüter des Anbieters;
- $x(y)$ = vom Anbieter bezogene Kostengütermenge in Abhängigkeit von der Absatzleistung des Nachfragers.

stimmten Menge eines Gutes zu dem ausgehandelten Preis erzielen kann, und den Kosten, die durch die Produktion der Liefermenge verursacht werden.

In allgemeiner Form kann der Gewinn des Anbieters durch folgende Funktion ausgedrückt werden:

$$(2) \qquad G_A = p \cdot x - K_A(x) \qquad ^{1)}$$

Die an den Nachfrager gelieferten Mengen des Gutes gehen bei diesem in die Produktion ein. Unterstellt man, daß der Nachfrager nicht auf Lager produziert, so wird er von dem Gut des Anbieters nur soviel nachfragen wie er für seine Absatzleistung unbedingt benötigt. Die im bilateralen Monopol getauschten Mengen hängen daher letztlich von der Absatzmenge des Nachfragers ab. Darum kann Gleichung (2) in folgender Weise ausgedrückt werden:

$$(3) \qquad G_A = p \cdot x(y) - K_A(x(y)) \qquad ^{2)}$$

Der Gewinn des Anbieters wird bei gegebener Menge um so größer sein, je höher der erzielte Preis ist. Andererseits wird der Gewinn bei gegebenen Preisen und einer linearen Kostenfunktion bei steigender Menge ebenfalls zunehmen. Un-

---

1) Die Symbole in dieser Gleichung bedeuten:
   - G_A = Gewinn des Anbieters;
   - p = Preis des Anbieters;
   - x = an den Nachfrager abgesetzte Menge;
   - $K_A(x)$ = Gesamtkosten des Anbieters in Abhängigkeit der abgesetzten Menge.

2) Die Symbole dieser Gleichung bedeuten:
   - p = Preis des Anbieters;
   - $x(y)$ = Menge in Abhängigkeit von der Absatzmenge des Nachfragers;
   - $K_A(x(y))$ = Kosten des Anbieters in Abhängigkeit der erstellten Menge, die wiederum durch die Absatzmenge des Nachfragers bestimmt wird.

terstellt man dagegen einen "S"-förmigen Verlauf der Kostenkurve, so wird der Gewinn des Anbieters mit wachsender Menge ab dem Punkt, bei dem das Gewinnmaximum erreicht wird, wieder sinken.

bb) Der Einigungsbereich der Partner des bilateralen Monopols

Wie aus den Gewinnfunktionen ersichtlich wird, hängt der Gewinn der beiden Marktpartner des bilateralen Monopols bei gegebenen Kostenfunktionen und bei gegebener Absatzposition des Nachfragers von den getauschten Mengen und den vereinbarten Preisen ab. Bei einem rationalen Verhalten werden beide Marktpartner die beiden Gewinnkomponenten Menge und Preis so zu gestalten versuchen, daß jeder einen maximalen Gewinn erzielt. Kommt daher ein Leistungsaustausch zustande, der unter den gegebenen Umständen für beide den maximalen Gewinn mit sich bringt, so muß auch der Gesamtgewinn der beiden Marktpartner ein Maximalgewinn sein. Hierbei läßt sich zeigen, daß der maximale Gesamtgewinn nur von der Menge des Leistungsaustausches determiniert wird, nicht dagegen vom vereinbarten Preis.

Der Gesamtgewinn des Anbieters und Nachfragers bei einem bilateralen Monopol ist nämlich:

$$G_G = G_A + G_N \tag{4}$$

oder unter Verwendung der Gleichungen (1) und (2):

$$G_G = y \cdot q(y) - K_N(y) - p \cdot x(y) + p \cdot x(y) - K_A(x(y)). \tag{5}$$

Da in Gleichung (5) $-p \cdot x(y) + p \cdot x(y) = 0$, kann (5) in Gleichung (6) überführt werden:

$$G_G = y \cdot q(y) - K_N(y) - K_A(x(y)) \tag{6}$$

Nach Gleichung (6) hängt der Gesamtgewinn ab vom Erlös des Nachfragers und den Kosten der beiden Marktpartner. Alle Gewinnkomponenten stehen dabei letztlich in Abhängigkeit von der vom Nachfrager weiterveräußerten Menge. Diejenige Absatzmenge des Nachfragers, die den Maximalgewinn mit sich bringt, kann durch Nullsetzen der 1. Ableitung der Gleichung (6) eindeutig ermittelt werden. Da diese Menge in einem eindeutigen technischen Verhältnis mit dem vom Anbieter produzierten Kostengut steht, kann auch die optimale Menge des Leistungsaustausches zwischen Anbieter und Nachfrager eindeutig bestimmt werden.

Der mengenmäßige Umfang des Leistungsaustausches ist bei der Marktform des bilateralen Monopols bereits durch äußere Umstände festgelegt. Somit müssen sich die Partner lediglich über den Preis einigen. Grundsätzlich kann dazu nur festgestellt werden, daß der Anbieter auf Dauer keinen Preis akzeptieren wird, der unter seinen Kosten liegt. Ebenso wird der Nachfrager langfristig gesehen keinen höheren Preis zu zahlen bereit sein als der Differenz aus dem Verkaufspreis seiner eigenen Absatzleistung und den übrigen Stückkosten entspricht. [1] Kurzfristig kann es dagegen sowohl für den Anbieter als auch den Nachfrager vorteilhaft sein, auf die Deckung der fixen Kosten zu verzichten.

b) Anwendung des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol auf den konzerninternen Leistungsaustausch

aa) Mögliche Einigungspunkte bei konzerninternen Leistungen

Der sich ergebende Bereich zwischen der Preisobergrenze des Nachfragers und der Preisuntergrenze des Anbieters muß am

---

1) Vgl. Jacob, Herbert: Preispolitik, a.a.O., S.206 f.

freien Markt durch Verhandeln überbrückt werden. Je nach der Verhandlungsstärke wird dabei eine Einigung zustande kommen können, die näher am oberen oder unteren Grenzpunkt liegt. Von ausschlaggebender Bedeutung für den Einigungspunkt ist dabei die Tatsache, daß der Leistungsaustausch für einen Partner lebenswichtig ist, bzw. daß ein Partner stärker an einer Einigung als der andere interessiert ist. Muß beispielsweise der Anbieter unbedingt einen Leistungsaustausch mit dem Nachfrager durchführen, weil sonst die Existenz seines Unternehmens gefährdet ist, kann der Nachfrager die Verhandlungen solange hinauszögern, bis der Anbieter eine Einigung an der Preisuntergrenze akzeptiert. Umgekehrt müßte der Nachfrager eine Einigung an der Preisobergrenze hinnehmen, wenn der Anbieter eine stärkere Position hat. [1] Eine Einigung an einer der Preisgrenzen hat zugleich zur Folge, daß der stärkere Marktpartner den gesamten Gewinn aus dem Leistungsaustausch auf sich vereinigen kann.

Die Frage der stärkeren Verhandlungsposition wird vor allem beeinflußt von den finanziellen Reserven, die es einem Partner ermöglichen, die Verhandlungen hinauszuzögern. Im freien Wettbewerb wird es allerdings den Partnern nicht immer leicht möglich sein, eindeutig die gegenseitigen Verhandlungsstärken abzuschätzen. Vielmehr werden beide Partner durch Verhandlungstaktik versuchen, den anderen über die eigene Stärke zu täuschen, um so den anderen zu Zugeständnissen zu bewegen. [2] Je nach Verhandlungsgeschick und Täuschung wird dann eine Einigung irgendwo zwischen den Preisgrenzen zustande kommen.

Soll aus der Theorie des bilateralen Monopols ein Anhaltspunkt für einen möglichen Marktpreis konzerninterner Leistun-

1) Vgl. Krelle, Wilhelm: Preistheorie, Tübingen und Zürich 1961, S.425.

2) Vgl. Krelle, Wilhelm: a.a.O., S.452 ff.

gen gewonnen werden, so kann der am freien Markt häufige Fall der Einigung bei unvollkommener Information außer acht gelassen werden. Es müßte nämlich als Willkür bezeichnet werden, wenn die Konzernleitung bei Festlegung der Verrechnungspreise Verhandlungsgeschick und Täuschungsabsichten mit berücksichtigen würde. Auch eine Einigung an einer Preisober- oder -untergrenze kann nicht als angemessene Vergütung einer Konzernleistung angesehen werden, obwohl eine solche Preisstellung für die Praxis durchaus realistisch ist. Als Konzernverrechnungspreis müßte sich hierbei jedoch die Vermutung einer willkürlichen Gewinnverlagerung aufdrängen, weil nämlich der Konzernleitung vielfältige Möglichkeiten zur Verfügung stehen, die Verhandlungsposition durch Zuführung bzw. durch Abzug finanzieller Mittel zu beeinflussen.

Soll die Theorie des bilateralen Monopols daher Aufschlüsse über einen angemessenen Verrechnungspreis bieten, so muß von Daten ausgegangen werden, die bei gleicher Verhandlungsstärke und vollkommener Information über die Situation des Partners zu einer eindeutigen Einigung führen. Zur Lösung dieses Problems stellt Jacob [1] folgende Überlegung an:

Wenn beide Partner des bilateralen Monopols den Leistungsaustausch zur Aufrechterhaltung ihres Betriebsprozesses durchführen müssen, müßte unter den gegebenen Prämissen beiden an einer schnellen Einigung gelegen sein. Denn das Hinauszögern einer Einigung bringt für jeden einen Gewinnausfall mit sich. Kommt bis zum Ende der Periode keine Einigung zustande, so erleiden beide einen Verlust in Höhe ihrer fixen Kosten. Der Gewinnausfall durch Hinauszögern der Einigung wird jedoch bei dem Partner stärker sein, der durch eine Einigung am Anfang einen höheren Gewinn erzielt hätte.

---

1) Vgl. Jacob, Herbert: Preispolitik, a.a.O., S.219 f.

Hätte beispielsweise der Nachfrager einen Preis an der Preisuntergrenze des Anbieters gefordert, wobei ihm dadurch der gesamte Gewinn zufallen würde, so erreicht der Anbieter bei Nichteinigung bis zum Ende der Periode lediglich einen Gewinnausfall in Höhe seiner fixen Kosten. Der Nachfrager erleidet dagegen einen Gewinnausfall in Höhe des gesamten Gewinnes einschließlich seiner eigenen fixen Kosten. Für beide Partner ist es jedoch gleich ungünstig, eine Einigung hinauszuzögern, wenn sie am Ende der Periode den gleichen Gewinnausfall hinnehmen müssen. Dieser Fall ist dann gegeben, wenn die Einigung zu Beginn der Periode jedem Partner den gleichen Bruttogewinn beläßt. Es besteht mithin eine Tendenz, eine Einigung bei dem Preis anzunehmen, bei dem beide Partner beim Leistungsaustausch den gleichen Bruttogewinn erzielen. Bei dieser Einigung wird dann der Partner mit den niedrigeren fixen Kosten den größeren Nettogewinn erzielen.

Der gesamte Bruttogewinn, den beide Partner beim Leistungsaustausch erzielen können, beträgt die Differenz aus dem Verkaufspreis des Nachfragers und den variablen Stückkosten des Nachfragers und des Anbieters. Wenn beide Partner den gleichen Bruttogewinn erhalten sollen, muß daher eine Einigung bei dem Preis zustande kommen, der die variablen Kosten des Anbieters und den halben Bruttogesamtgewinn umfaßt, oder der gleich dem Verkaufspreis des Nachfragers abzüglich der variablen Kosten und abzüglich des halben Bruttogewinnes ist.

Als Verrechnungspreis für konzerninterne Leistungen scheinen solche Preise, bei denen den Partnern des Leistungsaustausches der gleiche Bruttogewinn zugeteilt wird, eine angemessene Vergütung darzustellen. Denn es spricht eine Vermutung dafür, daß auch wirtschaftlich selbständige Unternehmen eine solche Einigung treffen; vor allem dann, wenn

beide über die Stärke des Partners vollkommen informiert sind und wenn beide Partner die gleiche Verhandlungsstärke aufweisen. Gerade diese genannten Prämissen sind jedoch von Bedeutung, wenn die Konzernleitung willkürfreie Verrechnungspreise festlegen soll.

bb) Bedeutung des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol für die Bewertung konzerninterner Leistungen

Die Preisbildung im bilateralen Monopol, die unter den Voraussetzungen der gegenseitigen Information und der gleichen Verhandlungsstärke auch für Konzernbeziehungen zutreffend ist, führt zu einem Preis, der den Partnern den gleichen Bruttogewinn beläßt.

Die Ermittlung eines Bruttogesamtgewinnes bei einem konzerninternen Leistungsaustausch ist unabhängig davon, ob nun die Leistung in bezug auf das Absatzprodukt des empfangenden Konzernunternehmens einen variablen oder fixen Kostenbestandteil darstellt. Ist die konzerninterne Leistung ein variabler Kostenbestandteil der Absatzleistung, so errechnet sich der Bruttogewinn als Differenz aus dem Preis der endgültigen Absatzleistung und den variablen Kosten der beiden Konzernunternehmen. Sind die drei Komponenten bekannt, so läßt sich durch Halbierung des errechneten Bruttogewinnes der angemessene Verrechnungspreis der konzerninternen Leistung ermitteln.

Ein angemessener Verrechnungspreis durch Aufteilung der Bruttogewinne kann auch dann ermittelt werden, wenn die konzerninterne Leistung zwar im Interesse des empfangenden Konzerngliedes getätigt wird, jedoch der Absatzleistung nur indirekt zurechenbar ist. Werden in einem Konzern durch Zentralisation von Abteilungen, beispielsweise der Buchhaltung, des Einkaufs, der Werbung, der Forschung oder dgl., Leistun-

gen von einer Stelle aus für andere Konzernunternehmen erbracht, so entsteht dadurch ein zusätzlicher Gewinn in Höhe der Differenz der beim empfangenden Unternehmen eingesparten Kosten und den zusätzlichen Kosten beim leistenden Unternehmen. Der angemessene Verrechnungspreis wird dann nach Halbierung des zusätzlichen Gewinns in der Mitte zwischen den beiden Kostenwerten liegen. [1)]

Bei der praktischen Durchführung der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bereitet jedoch die Ermittlung der variablen Kosten erhebliche Schwierigkeiten. Wenn auch die Kostentheorie bei ihrem Bemühen, die Gesamtkosten in fixe und variable aufzuspalten, immer verfeinerte Methoden hervorgebracht hat, [2)] so ist eine Kostenspaltung in der Praxis wegen der Komplexität des Produktionsprozesses häufig nicht oder nur unter Zuhilfenahme grober Schätzungen möglich.

Die Art der Preisbildung eines bilateralen Monopols kann daher aus praktischen Gründen nicht immer auf den konzerninternen Leistungsaustausch angewendet werden. Die Voraussetzungen einer zutreffenden Bestimmung der variablen Kosten werden jedoch dann gegeben sein, wenn die konzerninterne Leistung in einem Einproduktunternehmen erstellt wird und im empfangenden Unternehmen keine wesentliche Umänderung im Produktionsprozeß mehr erfährt. Dies wird der Fall sein, wenn das empfangende Konzernunternehmen in der Hauptsache eine Verteilerfunktion ausübt. Schwieriger wird es dagegen, die variablen Kosten für immaterielle Güter, wie Patente, Rezepte, know-how oder Markennamen, abzuschätzen. Das Hervorbringen immaterieller Güter ist meist nicht durch einen zielgerichteten Einsatz von Kosten möglich, so daß

---

1) Vgl. Moxter, Adolf: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, a.a.O., S.651.

2) Vgl. Kalveram, Wilhelm: Industrielles Rechnungswesen, 5.Aufl., Wiesbaden 1961, S.442 ff.; Börner, Dietrich: Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961, S.48 ff.

deshalb eine Ermittlung variabler Kosten vielfach nicht möglich ist.

Bei der Zentralisation von Funktionen kann die Ermittlung der zusätzlichen und der eingesparten Kosten dann möglich sein, wenn der konzerninterne Leistungsaustausch eine homogene Leistung betrifft. So können die Kostenunterschiede bei Zentralisation der Buchhaltung an Hand des effektiven Buchungsstoffes abgeschätzt werden. Anhaltspunkte sind jedoch schwer zu finden bei Abteilungen mit heterogener Aufgabenstellung. Für die Übernahme der Werbe- oder Forschungsabteilung kann daher schwerlich durch Aufteilung des zusätzlichen Gewinnes ein angemessener Verrechnungspreis gefunden werden.

3. Die kalkulatorische Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise

a) Die kalkulatorischen Komponenten eines gewinn-neutralen Verrechnungspreises

aa) Die Selbstkosten des leistenden Konzernunternehmens

In der Praxis wird häufig die Bewertung konzerninterner Leistungen mit Hilfe vergleichbarer Marktpreise oder der Preisbildung nach der Art des bilateralen Monopols nicht möglich sein. In diesem Fall muß ein Verrechnungspreis aus den Selbstkosten des leistenden Konzernunternehmens und einem angemessenen Gewinnzuschlag ermittelt werden. Dieses Verfahren ist zur Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise durchaus geeignet, auch wenn unter selbständigen Wirtschaftssubjekten der Wert einer Leistung primär von den Angebots- und Nachfrageverhältnissen bestimmt wird. Auf lange Sicht wird sich nämlich der Preis aufgrund volkswirt-

schaftlicher Anpassungsprozesse in der Höhe einpendeln, bei der der Anbieter neben einem vollen Kostenersatz einen angemessenen Gewinn erzielen kann.

Zur Ermittlung eines Verrechnungspreises, der in etwa einem langfristigen Marktpreis entsprechen wird, müssen zunächst sämtliche, der Leistung zurechenbaren Kosten erfaßt werden. Diese Aufgabe wird in der Kostenträgerkalkulation vollzogen, wobei alle Einzelkosten direkt und alle Gemeinkosten indirekt, d.h. mit Hilfe der in der Stellenrechnung ermittelten Kalkulationssätze, auf die Erzeugnisse verrechnet werden. [1] Während für die Einzelkosten die Kostenverursachung direkt erkennbar ist, ist für einen Großteil der Gemeinkosten eine verursachungsgerechte Zurechnung logisch nicht möglich, weil nur ein indirekter Zusammenhang mit dem Kostenträger besteht. Trotzdem muß darauf geachtet werden, daß diese Gemeinkosten dem Kostenträger mit Hilfe repräsentativer Maßgrößen zugerechnet werden. [2]

Unterstellt man, daß die Kostenzurechnung auf eine Leistung mit Hilfe des betrieblichen Rechnungswesens möglich ist, dann wird der Umfang der ermittelten Selbstkosten von der Art der Kosten beeinflußt. Theoretisch kann das Unternehmen mit Ist-, Normal- oder mit Plankosten kalkulieren. Während bei der Ist-Kostenrechnung alle effektiv anfallenden Kosten ohne Korrekturen weiterverrechnet werden, löst man sich bei der Normalkostenrechnung soweit wie möglich von den effektiven Kosten, um damit Zufallsschwankungen auszuschalten. [3] Die Korrekturen beschränken sich dabei nicht lediglich auf eine Bildung von Durchschnittswerten, sondern

---

1) Vgl. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961, S.18.

2) Vgl. Heinen, Edmund: Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF, Jg.10 (1958) N.F., S.2 ff.

3) Vgl. Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.698.

man verfolgt "häufig das Ziel, die Durchschnittswerte in Richtung auf eine rationelle Wirtschaftsführung zu korrigieren" [1]. Im Gegensatz zu den Ist- und Normalkosten lösen sich die Plankosten ganz von den effektiven Kosten. Den Plankosten liegt der wertmäßige Güterverzehr zugrunde, der bei einem im voraus bestimmten ordnungsmäßigen Betriebsablauf notwendig ist. Die Plankosten besitzen demnach Vorgabe-Charakter, wobei sowohl das Mengengerüst der Kosten als auch deren Preise geplant sind. [2]

Die Anwendung der Istkostenrechnung zur Ermittlung gewinnneutraler Verrechnungspreise von konzerninternen Leistungen muß Bedenken hervorrufen. Denn bei Verrechnung der effektiv entstandenen Kosten erfolgt keine Eliminierung von Einflüssen, die auf Unwirtschaftlichkeit des Produktionsprozesses zurückgehen. Während nämlich von dem unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten gebildeten Marktpreis eine Rückwirkung auf die rationale Gestaltung des Produktionsprozesses ausgeht, fehlt diese Korrektur, wenn ein Konzernunternehmen stets seine Istkosten im Verrechnungspreis vergütet erhält. Eine Kalkulation mit Istkosten hätte demnach zur Folge, daß der Verrechnungspreis bei Unwirtschaftlichkeit steigt, während nach dem Preisbildungsprozeß unter selbständigen Marktpartnern derjenige die Unwirtschaftlichkeit zu vertreten hat, der sie verursacht hat. Aus diesem Grund sollte bei Ermittlung gewinn-neutraler Verrechnungspreise von Normalkosten oder - wenn möglich - von Plankosten ausgegangen werden. Dadurch werden nur solche Kosten zu Preisbestandteilen, die dem Postulat der Wirtschaftlichkeit entsprechen. Die Abweichungen der Normal- oder Plankosten von den effektiven Kosten gehen dann zu Lasten oder Gunsten des leistenden Konzernunternehmens.

---

1) Kilger, Wolfgang: a.a.O., S.44.

2) Vgl. Nowak, Paul: Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 2.Aufl., Köln und Opladen 1961, S.81; Kilger, Wolfgang: a.a.O., S.61.

bb) Der kalkulatorische Gewinn

Die Schwierigkeit der Bestimmung eines kalkulatorischen Gewinnzuschlags wird zunächst beherrscht von dem Problem, einzelne Kostenarten von Gewinnkomponenten abzugrenzen. "Es gibt scheinbar keinen größeren Gegensatz als den zwischen Kosten und Gewinn, aber eben nur scheinbar." [1] Die von Mellerowicz angedeutete enge Verwandtschaft von Gewinn und Kosten hatte zur Folge, daß Eigenkapitalzins, spezielle Unternehmerwagnisse und Unternehmerlohn erst im Laufe der Zeit betriebswirtschaftlich als Kostenart anerkannt wurden.

Als eindeutige kalkulatorische Gewinnkomponenten sind jedoch zu nennen das allgemeine Unternehmerwagnis und die Differentialrente. Die Untersuchung beider Komponenten ergibt, daß eindeutige Maßgrößen zu ihrer quantitativen Bestimmung fehlen. Nach herrschender Meinung werden im allgemeinen Unternehmerwagnis die nicht exakt erfaßbaren Einflüsse, die den Erfolg eines Unternehmens negativ beeinflussen können, zusammengefaßt. So schreibt Fischer: "Das (Unternehmer-)Wagnis wird verursacht durch Einwirkungen von Mode, Konkurrenzverhältnissen, schwankenden Markteinflüssen mit ihren veränderten Beschaffungs- und Absatzverhältnissen, neuen Fertigungsaufgaben und -verfahren, Auslastung des Betriebes bis zur Optimalkapazität usw." [2] Ebenso schwer quantifizierbar ist die Differentialrente des kalkulatorischen Gewinns, die als der Teil des Gewinns verstanden werden kann, den das Unternehmen über das allgemeine Unternehmerwagnis hinaus aufgrund besonderer Leistungen gegenüber seinen Konkurrenten erzielt. [3]

---

1) Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Band I: Theorie der Kosten, 3.Aufl., Berlin 1957, S.14.

2) Fischer, Guido: LSÖ - LSP - Preis und Kosten, 2.Aufl., Heidelberg 1954, S.146; vgl. auch: Kalveram, Wilhelm: a.a.O., S.269.

3) Vgl. Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Band I, a.a.O., S.14.

Als Ausweg wurde vorgeschlagen, den kalkulatorischen Gewinn retrograd vom betrieblichen Markterfolg her zu bestimmen.[1] Selbst wenn es gelingen sollte, für ein Konzernunternehmen aufgrund von Branchenvergleichen einen Durchschnittsgewinn zu bestimmen, könnte daraus nicht unmittelbar der Gewinnzuschlag für die konzerninterne Leistung gewonnen werden. Denn der Gesamterfolg eines Unternehmens wird von einer Vielzahl von Einzelleistungen gebildet mit einem unterschiedlichen Erfolgsbeitrag, wobei durchaus auch negative Erfolge durch positive ausgeglichen werden.[2] Aus diesem Grund ist auch nicht befriedigend, wenn der gesamte Konzerngewinn nach einem bestimmten Kostenschlüssel den Leistungen der einzelnen Konzernunternehmen zugeschlagen wird.[3] Damit kann zwar eine globale Gewinnzurechnung auf die einzelnen Konzernunternehmen erzielt werden, nicht jedoch der Gewinnaufschlag, der zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise für spezielle konzerninterne Leistungen notwendig ist. Außerdem ist die Aufspaltung des gesamten Unternehmens- bzw. Konzernerfolgs in die Erfolgsbeiträge einzelner Leistungsarten aufgrund der Komplexität des Produktionsprozesses nicht möglich.

Als Ausweg aus der Schwierigkeit, den kalkulatorischen Gewinn einer speziellen konzerninternen Leistung zu ermitteln, scheint nur eine pragmatische Lösung gangbar. So wurde im Zusammenhang mit der Preisermittlung für öffentliche Aufträge das allgemeine Unternehmerwagnis mit Hilfe des Umsatzes und des betriebsnotwendigen Kapitals quantifiziert.[4]

---

1) Vgl. Diederich, Helmut: Der Kostenpreis bei öffentlichen Aufträgen, Heidelberg 1961, S.195.

2) Vgl. Dräger, Christian: Der angemessene kalkulatorische Gewinnzuschlag bei öffentlichen Aufträgen, Diss., München 1964, S.38.

3) Vgl. Zitzelsberger, Siegfried: a.a.O., S.106.

4) Vgl. Bekanntmachung von Richtsätzen für die Bemessung des kalkulatorischen Gewinns nach den LSÖ und LSBÖ (1.Bekanntmachung LSÖ - LSBÖ) vom 12.2.1942, in: RAnz.vom 2.3.1942, Nr.51; Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung,

Eine andere, ebenfalls akzeptable Lösung geht dahin, den kalkulatorischen Gewinn zusammen mit den Eigenkapitalzinsen der nach gesamtwirtschaftlichen Verhältnissen gemessenen Kapitalrendite anzugleichen. [1] Die Angemessensheit dieser Lösungsvorschläge muß im Einzelfall genau geprüft werden.

b) Die Eignung der Kalkulation zur Ermittlung gewinnneutraler Verrechnungspreise

Grundsätzlich ist die Ermittlung von Verrechnungspreisen mit Hilfe der Kalkulation geeignet, Gewinnverlagerungen beim konzerninternen Leistungsaustausch zu vermeiden. Denn auch unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten wird auf Dauer gesehen ein solcher Marktpreis zustande kommen, der dem Anbieter den Ersatz seiner Kosten und einen angemessenen Gewinnzuschlag gewährt.

Schwierigkeiten bei der Kalkulation der Verrechnungspreise bereitet allerdings die verursachungsgerechte Zurechnung der Kosten auf die einzelne Leistung sowie die Festlegung eines angemessenen Gewinnaufschlages. Man wird daher in der wirtschaftlichen Praxis die Preiskalkulation vielfach nur mit Hilfe von Schätzungen durchführen können.

Das Ergebnis der Kalkulation läßt sich im Hinblick auf die Angemessenheit der konzerninternen Leistung verbessern, wenn anstelle der Istkosten mit Normal- oder auch mit Plankosten kalkuliert wird. Dadurch findet nämlich die vom Markt aus-

---

Band I, a.a.O., S.14; Sandig, C.: Der kalkulatorische Gewinn nach LSP - Die Frage nach der Bemessungsgrundlage, in: NB, o.Jg. (1954), Heft 2, S.28 f.

1) Vgl. Pöckel, Ernst: Grundsätze und allgemeine Vorschriften für die Selbstkostenpreisermittlung, in: NB, o.Jg. (1956), Heft 5, S.91.

gehende Rückwirkung auf die wirtschaftliche Durchführung des Produktionsprozesses in etwa in der Kalkulation Berücksichtigung. Die praktischen Schwierigkeiten bei der Festlegung von Normal- und Plankosten beschränken diese Art der Kalkulation jedoch auf einen gleichartigen und wiederkehrenden Leistungsaustausch. Dies ist vorwiegend der Fall bei Lieferung materieller Güter, die die Hauptleistung des liefernden Unternehmens darstellen. Möglichkeiten der Festlegung von Plan- und Normalkosten eröffnen sich auch bei gleichartigen Dienstleistungen. So können für die Übernahme der Buchführung oder der Einkaufsabteilung durchaus im Rechnungswesen des leistenden Konzernunternehmens Normal- und auch Plankosten festgelegt werden.

Die Verrechnungspreise müssen jedoch ausschließlich auf der Grundlage von Istkosten ermittelt werden, wenn der konzerninterne Leistungsaustausch heterogene Leistungen umfaßt. Vorwiegend bei immateriellen Gütern, z.B. Patenten, Rezepten, Forschungsergebnissen, Markenartikelnamen und dgl., können die verursachten Kosten wegen der Individualität des Gutes nicht normiert werden. Auch bei heterogenen Dienstleistungen, die oft von einem Konzernunternehmen zentral ausgeführt werden, beschränkt sich die Ermittlung von Verrechnungspreisen auf eine Istkostenkalkulation. Da mit der Istkostenkalkulation der Effekt verbunden ist, daß die Verrechnungspreise bei Unwirtschaftlichkeit des liefernden Unternehmens steigen, muß versucht werden, den Austausch der Leistungen auf seine Angemessenheit hin zu untersuchen. Aber auch bei Anwendung einer Normal- oder Plankostenkalkulation kann auf eine Nachprüfung wegen der fehlenden Marktverbundenheit nicht verzichtet werden.

Eine Preisobergrenze ergibt sich aus der allgemeinen Überlegung, daß das empfangende Konzernunternehmen höchstens den Preis zahlen würde, der bei einer eventuellen Eigenproduktion ihren Selbstkosten entspricht. Scheidet eine Eigenpro-

duktion aus der Betrachtung aus, so ist als Preisobergrenze der Betrag anzusehen, bei dessen Überschreitung das nachfragende Unternehmen einen Verlust erleiden würde. [1]

Die Prüfung der Angemessenheit erfordert somit bei der Kalkulation der Verrechnungspreise - ebenso wie bei der Preisbildung nach der Art des bilateralen Monopols - eine Untersuchung der Kostenstruktur der am Leistungsaustausch beteiligten Konzernunternehmen. Dabei sind jedoch in der Praxis die rechtlichen Grenzen besonders zu beachten. Während bei nationalen Konzernen der Fiskus aufgrund der Prüfungsrechte ohne weiteres Einblick bei sämtlichen Konzernunternehmen erlangen kann, darf die Verwaltung auf dem Territorium eines anderen Staates keine Prüfungsmaßnahmen durchführen. [2] Vielmehr ist die Verwaltung auf die erhöhte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen, [3] in diesem Fall auf die Auskünfte und Unterlagen des inländischen Konzernunternehmens, angewiesen. Demgegenüber kann ein Sonderprüfer, der die Angemessenheit des konzerninternen Leistungsaustausches im Rahmen des § 311 AktG 1965 prüfen soll, auch Auskünfte von herrschenden oder abhängigen ausländischen Konzernunternehmen verlangen. [4]

---

1) Vgl. Moxter, Adolf: Einfluß der Publizität auf das unternehmerische Verhalten, a.a.O., S.158.

2) Vgl. RFH vom 27.9.1933, Urteil IV A 165/33, RStBl 1933 S.1188.

3) Vgl. BFH vom 7.4.1959, Urteil I 2/58 S, BStBl 1959 III S.233; BFH vom 13.7.1962, Urteil VI 100/61 U, BStBl 1962 III S.428; BFH vom 14.10.1964, Urteil I 347, 418/61, HFR 1965 S.231.

4) Vgl. § 313 Abs.1 i.V.m. § 165 Abs.4 AktG 1965; vgl. auch: Gessler, Ernst: Prüfungsrechte gegenüber anderen Unternehmen?, in: WPg, Jg.17 (1964), Heft 15/16, S.402 f.

III. Die Anwendung von Richtlinien zur Ermittlung gewinnneutraler Verrechnungspreise

1. Der Richtlinienentwurf zu Abschnitt 482 Internal Revenue Code (IRC)

Auch im Steuerrecht der USA ist der Grundsatz verankert, daß die zwischen Konzerngesellschaften berechneten Preise für den konzerninternen Leistungsaustausch mit einem angemessenen Betrag anzusetzen sind. Diesen in Abschnitt 482 IRC ausgesprochenen Grundsatz will nunmehr die amerikanische Steuerverwaltung mit mehr Nachdruck auf in- und ausländische Konzernunternehmen anwenden. Zu diesem Zweck hat der Internal Revenue Service am 2. August 1966 eingehende Richtlinien bekanntgegeben, die für einzelne konzerninterne Leistungsarten Verfahren zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise enthalten. Im einzelnen sind in den Richtlinien die Vergütungen für Darlehen und Anzahlungen, Dienstleistungen, Vermietung und Verpachtung materieller Güter, Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie für Verkäufe von materiellen Wirtschaftsgütern geregelt. [1)]

a) Ermittlung von Verrechnungspreisen für einzelne Arten des Leistungsaustausches nach dem US-Richtlinienentwurf

aa) Darlehen und Anzahlungen [2)]

Für die häufig zwischen Konzernunternehmen üblichen Kreditgewährungen ist eine angemessene Verzinsung zu verrechnen. Die Angemessenheit richtet sich nach den Verhältnissen am

---

1) Vgl. Short, R.Alan: Der US-Richtlinienentwurf über Verrechnungspreise im Konzern, in: EuropStZ, o.Jg. (1967), Heft 23, S.543 ff.; Niehus, Rudolf J.: Konzernumlagen bei ausländischen Tochtergesellschaften, in: AWD-BB, Jg.13 (1967), Heft 2, S.64 ff.

2) Vgl. Abschnitt 1.482-2(a) des Richtlinienentwurfes

Sitz der Konzerngesellschaft, die das Darlehen gewährt. Hierbei hat das kreditgewährende Unternehmen alle Umstände, wie die Fristigkeit oder die Sicherheit des Kreditnehmers, in die Beurteilung einzubeziehen. Zur Vereinfachung der Prüfung der Angemessenheit der Zinsvereinbarungen legen die US-Richtlinien fest, daß ein tatsächlich verrechneter Zinssatz zwischen 4 und 6 v.H. generell als angemessen gelten solle. Fehlen dagegen Vereinbarungen von seiten der Konzernleitung, so soll die Steuerverwaltung einen Zinssatz von 5 v.H. festlegen, sofern eben die Konzernleitung keine Umstände geltend macht, die eine andere Verzinsung rechtfertigen. Eine abweichende Verzinsung soll die Steuerverwaltung dann zulassen und auch fordern, wenn das kreditgewährende Unternehmen den Kredit selbst bei einer unabhängigen Bank besorgt hat. In diesem Fall ist der tatsächlich bezahlte Zinsfuß als angemessener Verrechnungspreis weiterzubelasten.

Sachlich ist der Begriff Darlehen weit gefaßt. Er umfaßt Beträge aller Art, die der Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Auch eingefrorene Salden, die aus dem normalen Geschäftsverlauf bei Käufen, Mieten, Dienstleistungen und dgl. herrühren, fallen unter den Begriff Darlehen.

Um die Richtlinien auf die Bedingungen des normalen Geschäftsverlaufs abzustimmen, wird bestimmt, daß Zinsen vom Tag der Darlehensgewährung an zu verrechnen sind. Ausgenommen davon sind Darlehen aus einem Handelsgeschäft. Bei diesen Darlehen braucht die Verzinsung erst nach Ablauf von 6 Monaten einzusetzen, es sei denn, daß die Konzernleitung nachweisen kann, daß üblicherweise ein längeres Zahlungsziel gewährt wird.

bb) Dienstleistungen [1]

Werden Dienstleistungen, die ein Konzernunternehmen zugunsten oder im Namen eines anderen erbringt, kostenlos ausgeführt oder nur mit einer im Vergleich mit unabhängigen Wirtschaftssubjekten zu niedrigen Vergütung, so kann nach dem Richtlinienentwurf die Steuerverwaltung eine Korrektur vornehmen. Die Verrechnungspreise sind dabei den gewöhnlichen Gebührensätzen anzugleichen, wenn das Konzernunternehmen regelmäßig ähnliche Dienstleistungen auch für konzernfremde Unternehmen ausführt.

Sofern für die konzerninterne Leistung eine vergleichbare Vergütung aus Transaktionen mit unabhängigen Unternehmen nicht festgestellt werden kann, muß die Vergütung die angefallenen Kosten des leistenden Konzerngliedes umfassen. Bemerkenswert ist dabei, daß die Kostenzurechnung nach dem Durchschnittskostenprinzip sowohl die variablen als auch fixen Kosten mit einbezieht. Eine Zurechnung, die lediglich die Grenzkosten erfaßt, ist dagegen nicht statthaft.

cc) Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter [2]

Auch bei Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter soll der angemessene Verrechnungspreis zunächst durch Vergleich ähnlicher Beziehungen unter unabhängigen Unternehmen gewonnen werden. Liegen dagegen keine vergleichbaren Vermietungen und Verpachtungen vor, soll der Verrechnungspreis folgende drei Komponenten umfassen:

(1) den Betrag der nach dem Steuergesetz möglichen Abschreibung für Wertminderung,

---

1) Vgl. Abschnitt 1.482-2(b) des Richtlinienentwurfes

2) Vgl. Abschnitt 1.482-2(c) des Richtlinienentwurfes

(2) eine Verzinsung des steuerlichen Restbuchwertes in Höhe von 5 v.H. und
(3) alle Kosten, die direkt oder indirekt mit dem betreffenden Wirtschaftsgut verbunden sind.

In der Einbeziehung der Komponente (2), der Verzinsung des steuerlichen Restbuchwertes, ist der Versuch zu sehen, daß der angemessene Verrechnungspreis nicht nur die verursachten Kosten, sondern auch einen Gewinnzuschlag für das leistende Unternehmen enthalten soll. Allerdings ist fraglich, ob die Berechnung des Gewinnzuschlags auf der Basis der steuerlichen Restbuchwerte zu einem angemessenen Verrechnungspreis führt. [1]

dd) Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter [2]

Im Gegensatz zu den oben erörterten Leistungsarten entzieht sich bei Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter die Ermittlung von Verrechnungspreisen weitgehend einer schematischen Regelung. Denn unter dem Begriff "immaterielle Wirtschaftsgüter" werden neben Patenten und Warenzeichen auch sehr schwer erfaßbare Werte, wie Fabrikationsverfahren und -geheimnisse, Programme und Systeme für Arbeitsprozesse, Konzeptionen von Werbefeldzügen, Markt- und Konjunkturanalysen, Kundenlisten, technische Daten und ähnliche Angaben, verstanden.

Schwierigkeiten bei Erfassung des Leistungsaustausches immaterieller Güter treten bereits bei der Frage nach dem leistenden Konzernunternehmen auf, wenn bei Entwicklung eines immateriellen Gutes in einem Konzern ein gegenseitiger Erfahrungsaustausch oder eine gegenseitige Hilfelei-

1) Vgl. Short, R. Alan: a.a.O., S.548 f.
2) Vgl. Abschnitt 1.482-2(d) des Richtlinienentwurfes

stung stattfindet. Der Richtlinienentwurf bestimmt in diesem Fall, daß dasjenige Konzernunternehmen Träger der Entwicklung sein soll, das zur Entwicklung die überwiegenden Kosten beiträgt. Als weiteres Kriterium soll daneben die Übernahme des Risikos dienen.

Zur Wertbemessung kann der Richtlinienentwurf aufgrund der vielfältigen und schwer erfaßbaren immateriellen Wirtschaftsgüter nur vage Andeutungen machen. [1] Er enthält deshalb nur die allgemeine Regel, wonach der Betrag als angemessener Verrechnungspreis anzusehen ist, der bei einem Leistungsaustausch unter unabhängigen Unternehmen unter den gleichen Umständen bezahlt worden wäre. Fehlen dagegen vergleichbare Transaktionen, so ist der Verrechnungspreis unter Berücksichtigung einer Reihe von preisbestimmenden Faktoren zu vereinbaren. Als wichtigste Faktoren, die im Verrechnungspreis beachtet werden sollen, können genannt werden:

(1) die im gleichen Industriezweig für ähnliche Güter vorherrschenden Sätze;
(2) die Bedingungen der Übertragung des Eigentums, einschließlich eines eventuellen Gebietsschutzes;
(3) die Konkurrenzlosigkeit des immateriellen Gutes und der Zeitraum, für den es wahrscheinlich konkurrenzlos bleiben wird;
(4) Ausmaß und Dauer des Rechtsschutzes des übertragenen immateriellen Wirtschaftsgutes;
(5) die wahrscheinlichen Gewinne oder Kosteneinsparungen, die der Übernehmer erzielen kann;
(6) eventuelle Sätze aus Unterlizenzen.

---

1) Vgl. O'Connor, Walter F.: Considerations in International Operations, in: Financial Executive, June 1967, S.5 (Nachdruck).

Auch unter Einbeziehung dieser preisbestimmenden Faktoren, die in den US-Richtlinien in einer Liste von 10 Punkten aufgeführt sind und die in der Praxis sicher noch erweitert werden können, ist das Problem der Preisermittlung nicht zu lösen. Denn diese Faktoren entziehen sich wiederum einer weitgehenden Quantifizierung. Aus diesem Grund schlägt der Entwurf auch vor,daß die Konzernleitung gutgläubige Vereinbarungen über die Aufteilung der Kosten bei Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter treffen kann. Die Vereinbarung bedarf der Schriftform und muß eine Kostenverteilung auf alle Konzernunternehmen vorsehen, die in den Genuß der herzustellenden immateriellen Wirtschaftsgüter gelangen werden. Im Anschluß an die Kostenaufteilung wird dann keine eigene Vergütung für die immateriellen Wirtschafsgüter mehr gefordert.

ee) Verkäufe von materiellen Wirtschaftsgütern [1)]

Für die Übertragung von Waren innerhalb eines Konzerns sieht der Richtlinienentwurf drei Verfahren zur Ermittlung des Verrechnungspreises vor. Die Verfahren sollen subsidiär zur Anwendung gelangen.

Zuerst soll versucht werden, den Verrechnungspreis durch Vergleiche mit konzernexternen Transaktionen zu bestimmen. Bei diesem Verfahren sind neben den physischen und technischen Eigenschaften des Wirtschaftsgutes auch die Größe und Belegenheit des Marktes, die Vertriebsmethoden und -wege, eventuelle Preisnachlässe, Abnahmemengen usw. in den Vergleich mit einzubeziehen. Kann grundsätzlich eine Vergleichbarkeit konzerninterner mit den externen Umsätzen festgestellt werden, muß der Marktpreis in der Weise korrigiert

1) Vgl. Abschnitt 1.482-2(e) des Richtlinienentwurfes.

werden, daß etwaige Unterschiede in der Gesamtheit aller Umstände im Verrechnungspreis zum Ausdruck kommen.

Fehlen vergleichbare konzerninterne Umsätze, dann ist die Anwendbarkeit des sog. "Wiederverkaufspreisverfahrens" zu prüfen. Der angemessene Verrechnungspreis ergibt sich hierbei durch einen Abschlag vom endgültigen Verkaufspreis, den das nachfragende Konzernunternehmen mit unabhängigen Dritten erzielen kann. Dabei kann entweder der Abschlag so bemessen sein, daß beide Konzernunternehmen den gleichen Gewinnaufschlag erzielen oder daß der Abschlag lediglich einer angemessenen Verkaufsprovision entspricht.

Das Wiederverkaufspreisverfahren ist vorwiegend für den Fall geeignet, bei dem die Ware vor Weiterveräußerung nicht mehr wesentlich be- oder verarbeitet wird. Damit kommt für das Wiederverkaufspreisverfahren in erster Linie der Leistungsaustausch zwischen einem Hersteller- und Vertriebsunternehmen in Betracht. Die nur unwesentliche Be- oder Verarbeitung beim empfangenden Konzernunternehmen ist allerdings keine zwingende Voraussetzung für die Anwendbarkeit.[1)]

Ist keines der beiden genannten Verfahren anwendbar, so ist ergänzend auf das "Cost-plus"-Verfahren zurückzugreifen. Bei diesem Verfahren wird ausgehend von den Selbstkosten durch Zuschlag eines angemessenen Gewinnes der Verrechnungspreis ermittelt.

---

1) Vgl. Pergament, Elmer: New 482 regs provide arm's-length rules, flexibility in pricing of tangible property, in: The Journal of Taxation, October 1966, S.240.

b) Die Verrechnungspreisermittlung nach dem US-Richtlinienentwurf aus der Sicht der fiktiven Selbständigkeit der Konzernunternehmen

aa) Das Verfahren des Preisvergleiches

Ein Vergleich der Vorschriften des Richtlinienentwurfes zeigt, daß der Verrechnungspreis bei allen angeführten Leistungsarten vorrangig von vergleichbaren Umsätzen zwischen unabhängigen Unternehmen abzuleiten ist. Der Anwendungsbereich des Verfahrens des Preisvergleiches wird je nach Art der Leistung verschieden sein. Während bei Darlehen und Anzahlungen, Vermietungen sowie Verkäufen materieller Wirtschaftsgüter vergleichbare Umsätze verhältnismäßig oft feststellbar sein werden, werden bei Dienstleistungen oder bei Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter externe Umsätze nur in Einzelfällen Anhaltspunkte für Verrechnungspreise abgeben.

Entscheidend bei dem Preisvergleichsverfahren ist, daß die Vergleichbarkeit nicht lediglich auf die physischen und technischen Eigenschaften der konzerninternen Leistung beschränkt wird, sondern daß alle Umstände, die auch unter selbständigen Unternehmen den Leistungsaustausch beeinflussen, in dem Vergleich mit einbezogen werden. Das Verfahren erfordert daher folgerichtig eine Korrektur der externen Marktpreise, wenn bei grundsätzlicher Vergleichbarkeit der Leistung unterschiedliche Nebenbedingungen gegeben sind. Bei der Korrektur ist jedoch m.E. streng darauf zu achten, daß die Unterschiede den Leistungsaustausch unmittelbar betreffen, nicht jedoch Auswirkungen des Konzerneffektes darstellen. Denn die Tatsache, daß durch den Konzernverbund die Ertragsfähigkeit des leistenden Unternehmens beeinflußt wird, berührt nicht den Wert der Leistung an sich. Dagegen ist es gerechtfertigt, den Marktpreis zu korrigieren, wenn

bei konzerninterner Leistung aufgrund eines vereinfachten Vertriebsweges weniger Aufwand verursacht wird als bei konzernexternen Lieferungen.

Grundsätzlich kann jedoch festgestellt werden, daß das Verfahren des Preisvergleiches zur Ermittlung von Verrechnungspreisen, die den Anforderungen der fiktiven Selbständigkeit der Konzernunternehmen genügen, geeignet ist.

bb) Das Wiederverkaufspreisverfahren

Fehlen vergleichbare konzernexterne Transaktionen, so sehen die US-Richtlinien im Falle des Verkaufs materieller Wirtschaftsgüter das Wiederverkaufspreisverfahren vor. Der sichere Ausgangspunkt für die Ermittlung des Verrechnungspreises ist der Wiederverkaufspreis des empfangenden Unternehmens. Aus diesem Grund kann auch in dem Hinweis der US-Richtlinien, daß bei Übertragung immaterieller Güter eventuell von der Vergütung für weitere Unterlizenzen auszugehen ist, eine Andeutung des Wiederverkaufspreisverfahrens gesehen werden.

Der Anwendungsfall des Wiederverkaufspreisverfahrens entspricht der Situation des bilateralen Monopols. Denn eine bestimmte Leistung wird nur zwischen einem Anbieter und einem Nachfrager getauscht. Analog zur Preisbildung nach der Art des bilateralen Monopols müßte auch für das Wiederverkaufspreisverfahren gefordert werden, den Verrechnungspreis durch Halbierung der Bruttogewinne zu ermitteln. Deshalb müßte auch die etwas vage Bestimmung in den US-Richtlinien, daß beide Partner den gleichen Gewinnaufschlag erzielen sollen, so verstanden werden, daß beide den gleichen absoluten Bruttogewinn erzielen. Versteht man unter gleichem Gewinnaufschlag lediglich den gleichen relativen Gewinn, so kann dadurch je nach Ausgangsbasis ein unter-

schiedlicher Gewinn dem Anbieter und dem Nachfrager aus dem Leistungsaustausch zufallen. Bei vollkommener Information und gleicher Verhandlungsstärke wird sich aber unter unabhängigen Unternehmen keiner der Marktpartner mit einem lediglich relativ gleichen Gewinnaufschlag zufrieden geben. Vielmehr ist zu erwarten, daß auch unter unabhängigen Marktpartnern die Verhandlungen solange fortgesetzt werden, bis beide den gleichen absoluten Bruttogewinn erzielen

Aus dieser Überlegung heraus sollte die in den US-Richtlinien vorgeschlagene weitere Möglichkeit, den Verrechnungspreis mit Hilfe eines Abschlags vom Wiederverkaufspreis zu ermitteln, nur subsidiär angewandt werden. Man wird jedoch auf diese Möglichkeit zurückgreifen müssen, wenn die innerbetrieblichen Verhältnisse bei den Konzernunternehmen keine genaue Ermittlung der variablen Kosten zulassen. In diesem Fall kann durch Abschlagzahlung vom endgültigen Verkaufspreis in Höhe einer angemessenen Verkaufsprovision durchaus ein Verrechnungspreis ermittelt werden, der auch unter selbständigen Unternehmen hätte zustande kommen können.

cc) Das "Cost-plus"-Verfahren

Beim konzerninternen Leistungsaustausch wird häufig der Fall eintreten, daß zur Ermittlung der Verrechnungspreise ausschließlich auf interne Daten des leistenden Unternehmens zurückgegriffen werden muß. Der Richtlinienentwurf läßt deshalb bei allen erörterten Leistungsarten zu, daß der Verrechnungspreis mit Hilfe der beim leistenden Konzernunternehmen verursachten Kosten ermittelt wird.

Grundsätzlich kann gegen die Verwendung interner Daten zur Ermittlung von Verrechnungspreisen, die einer fiktiven Selbständigkeit entsprechen, kein Einwand erhoben werden, wenn im Ergebnis neben den verursachten Kosten auch ein

angemessener Gewinnzuschlag enthalten ist. Denn auch unter unabhängigen Unternehmen wird der auf Dauer zustande gekommene Preis die vollen Kosten und einen angemessenen Gewinn decken. Diese Bedingungen sind allerdings in dem Richtlinienentwurf nur bei dem "Cost-plus"-Verfahren in Zusammenhang mit dem Verkauf materieller Wirtschaftsgüter erfüllt. Nur bei diesem Verfahren enthalten die Richtlinien einen ausdrücklichen Hinweis, daß neben den Kosten auch ein Gewinnzuschlag zu verrechnen ist.

Das Ergebnis des "Cost-plus"-Verfahrens könnte noch durch Verwendung von Normal- oder Plankosten anstelle von Istkosten verbessert werden. Dadurch könnte die Erhöhung des Verrechnungspreises infolge einer Unwirtschaftlichkeit des leistenden Unternehmens, die sich in erhöhten Istkosten niederschlägt, eliminiert werden. Die Eliminierung der Unwirtschaftlichkeit ist aus dem Grunde geboten, weil auch bei konzernexternen Umsätzen der Markt auf Dauer gesehen nur die Kosten bei rationaler Gestaltung des Produktionsprozesses ersetzt.

Aus dieser Überlegung, daß bei fiktiver Selbständigkeit der Verrechnungspreis die Kosten eines wirtschaftlichen Produktionsprozesses enthalten soll, muß der Richtlinienentwurf hinsichtlich der Leistungsart "Vermietung und Verpachtung" auf Bedenken stoßen. Die schematische Bindung des Wertverzehrs an die steuerlichen Abschreibungswerte wird nur in seltenen Fällen einem effektiven Normalverzehr entsprechen. Es ist daher fraglich, ob der Verrechnungspreis für Vermietung von Wirtschaftsgütern, der sich aus der steuerlichen Abschreibung, einem Zinszuschlag in Höhe von 5 v.H. des steuerlichen Restbuchwertes und den sonstigen zurechenbaren Kosten zusammensetzt, auch bei wirtschaftlicher Selbständigkeit der Konzernunternehmen zustande kommen würde.

Aus der Sicht der fiktiven Selbständigkeit der Konzernunternehmen muß auch der Vorschlag des Richtlinienentwurfes hinsichtlich der Leistungsart "Dienstleistungen" Bedenken hervorrufen. Kann für Dienstleistungen, die ein Konzernunternehmen für andere erbringt, kein Marktpreis festgestellt werden, so verlangen die Richtlinien, daß die vollen Kosten des leistenden Unternehmens aufgeteilt werden. Da nach dem Richtlinienentwurf ausdrücklich die vollen Kosten verteilt werden müssen, werden die empfangenden Konzernunternehmen auch dann belastet, wenn die Dienstleistung aufgrund von Kapazitätsreserven keine zusätzlichen Kosten verursacht hat. [1] Diese Art der Aufteilung von Kosten steht jedoch in keinem Zusammenhang mit einer Marktpreisbildung unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten. Analog zu der Art der Preisbildung im bilateralen Monopol müßte der Bruttogewinn aufgeteilt werden, der durch den konzerninternen Leistungsaustausch hervorgebracht wird. Bei Übernahme von Dienstleistungen durch ein Konzernunternehmen beträgt dieser Bruttogewinn die Differenz aus den zusätzlichen Kosten des leistenden Unternehmens und der Kostenersparnis des empfangenden Unternehmens. Falls dieser Weg in der Praxis nicht gangbar sein sollte, müßte versucht werden, einen Verrechnungspreis mit Hilfe der Kosten des leistenden Unternehmens und eines Gewinnzuschlages zu ermitteln. Die bloße Aufteilung der vollen Kosten führt dagegen nicht zu einem Verrechnungspreis, der der Fiktion der Selbständigkeit entspricht.

2. Bedeutung von Richtlinien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für internationale Konzernbeziehungen

a) Die Erhöhung der Rechtssicherheit

Die vielfältigen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Konzernunternehmen stellen hinsichtlich ihrer gewinn-neutra-

---

1) Vgl. O'Connor, Walter F.: a.a.O., S.4.

len Erfassung und Verrechnung ein ständiges Problem dar. Auch wenn für den konzerninternen Leistungsaustausch vergleichbare Marktpreise feststellbar sein sollten, so müssen unterschiedliche Nebenbedingungen vielfach durch Schätzungen korrigiert werden. Das führt dazu, daß der Verrechnungspreis mit Sicherheit nur innerhalb einer gewissen Bandbreite vermutet werden kann. Desgleichen sind auch die Versuche, den Verrechnungspreis mit Hilfe des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol zu ermitteln, wegen praktischer Schwierigkeiten bei der Kostenspaltung mit Schätzungen verbunden. Auch die Ableitung des Verrechnungspreises aus internen Daten des leistenden Unternehmens beruht auf unsicheren Annahmen hinsichtlich der Zurechnung der Kosten auf die einzelne Leistung sowie bei der Festlegung eines angemessenen Gewinnaufschlages.

Diese Schwierigkeiten bei der Festlegung von Verrechnungspreisen stellen für den Konzern ein dauerndes Risiko dar. Die Konzernleitung kann nämlich nie sicher sein, ob nicht die Finanzverwaltung bei der nächsten Betriebsprüfung eine andere Auffassung von der Angemessenheit der Verrechnungspreise vertritt. [1] In diesem Fall könnte die Finanzverwaltung, ausgehend vom Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung eine Korrektur der Verrechnungspreise vornehmen. Während bei rein nationalen Konzernen die Korrektur der Verrechnungspreise bei allen am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen vorzunehmen ist, besteht bei internationalen Konzernen die Gefahr einer bloß einseitigen Korrektur bei dem Konzernunternehmen, das nach den Gesetzen und Rechtsansichten des Sitzstaates den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung verwirklicht hat. Die einseitige Korrektur hat dann eine Doppelbesteuerung zur Folge.

---

1) Vgl. Rädler, Albert J.: Akute Fragen der Besteuerung internationaler Konzerne, in: StW, Jg.40 (1963), S.288.

"Diese Unsicherheit wird für den Steuerpflichtigen bei der Erfüllung seiner Steuerpflichten problematisch, bei der Finanzverwaltung wirft sie Verwaltungsprobleme auf, und gleichzeitig schafft sie auf beiden Seiten Argwohn." [1] Aus diesem Grund ist es sowohl für die Konzernleitung als auch für die Finanzverwaltung vorteilhaft, wenn sie bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen durch Richtlinien Anhaltspunkte gewinnen können. Die Konzernleitung kann dabei im voraus ihre Verrechnungspreise im Hinblick auf ein von der Verwaltung zu erwartendes Verhalten festlegen. Im allgemeinen können daher Richtlinien bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Leistungen die Rechtssicherheit erhöhen. Für die Verwaltung eröffnet sich andererseits die Möglichkeit, in erhöhtem Maße dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht zu werden.

Angesichts der Schwierigkeit des Problems darf aber der mit den Richtlinien verbundene Nachteil nicht verkannt werden. Die Richtlinien müssen nämlich zwangsläufig zu einer schematischen Behandlung der vielfältigen Konzernbeziehungen führen. Auch der US-Richtlinienentwurf enthält eine Reihe von starren Regelungen. Die Regelungen, daß als angemessener Zinssatz 4-6 v.H. gelten oder daß bei Dienstleistungen die vollen Kosten des leistenden Unternehmens aufzuteilen sind, bringen leicht die Gefahr mit sich, daß eine gerechtere Lösung im Einzelfall übergangen wird. Darum war auch die erste Reaktion auf den US-Richtlinienentwurf von seiten der Steuerpflichtigen negativ. Man bemerkte, daß die Richtlinien mehr für die Verwaltung geschrieben seien, die damit Anhaltspunkte für Korrekturen zur Hand hätte. [2] Die Festlegung schematischer Regelungen muß daher soweit wie möglich zu allseits anerkannten Verrechnungspreisen führen. Die schematische Regelung darf nicht zur Folge haben, daß

---

1) Short, R. Alan: a.a.O., S. 547.

2) Vgl. O'Connor, Walter F.: a.a.O., S. 4.

die Ergebnisse im Einzelfall von den angemessenen Verrechnungspreisen abweichen.

b) Die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Ihre eigentliche Wirkung können Richtlinien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für internationale Konzerne erst gewinnen, wenn sie weltweit anerkannt sind. Es hat nämlich zur Zeit den Anschein, daß die Vertragsstaaten bei Abschluß neuer Doppelbesteuerungsabkommen in Zukunft auch die Vereinbarung aufnehmen werden, daß Korrekturen von Verrechnungspreisen bei einem Konzernunternehmen im Sitzstaat des anderen, am Leistungsaustausch beteiligten Konzernunternehmens parallel vorzunehmen sind. [1] Die gleichmäßige Durchführung solcher Korrekturen könnte dann von allgemein anerkannten Richtlinien gewährleistet werden.

Aus diesem Grund haben auch die Vertreter des amerikanischen Finanzministeriums den Richtlinienentwurf dem OECD-Steuerausschuß zugeleitet, um eine Untersuchung darüber anzuregen, ob die darin enthaltenen Grundsätze international anerkannt werden können. Eine allgemeine Anerkennung in den Doppelbesteuerungsabkommen wird m.E. allerdings von der Voraussetzung einer gerechten Aufteilung der beim Leistungsaustausch entstehenden Gewinne abhängen. Dies erfordert jedoch, daß die Verrechnungspreise grundsätzlich so gestaltet sein müssen, als wären sie unter unabhängigen Wirtschaftssubjekten vereinbart worden. Die Verfahren in den Richtlinien müßten somit streng die fiktive Selbständigkeit der Konzernunternehmen beachten. Der US-Richtlinienentwurf wird folglich aus dieser Sicht noch eine Weiterentwicklung erfahren müssen.

---

1) Vgl. Art.XVII Abs.3 b DBADUS vom17.9.1965.

Weiterhin bedürfen international anerkannte Richtlinien einer ziemlich eindeutigen und schematischen Ausgestaltung der einzelnen Verfahren. Enthalten nämlich die Richtlinien nur vage Andeutungen für die Ermittlung von Verrechnungspreisen, die wiederum einen Ermessensspielraum für den Steuerpflichtigen und die Verwaltung enthalten, so können sie ihre Aufgabe, eine gleichmäßige Korrektur in den Vertragsstaaten zu gewährleisten, nicht erfüllen. Denn vorerst erfolgt die Auslegung von Begriffen der internationalen Abkommen nach dem nationalen Recht der Vertragsstaaten, so daß daraus wiederum Unterschiede in der Anwendung einzelner Verfahren entstehen können. Demgegenüber muß der Einwand, daß schematische Verfahren eine gerechte Lösung im Einzelfall beeinträchtigen, zurücktreten. Dies ist allerdings dann um so eher vertretbar, wenn durch Wahrung des Grundsatzes der fiktiven Selbständigkeit der Konzernunternehmen von den Verfahren eine allseits anzuerkennende Aufteilung des Leistungsgewinnes angestrebt wird.

Schlußbemerkung

Die Problematik der Gewinnverlagerung in einem Konzern beruht auf der Tatsache, daß der Konzern als wirtschaftliche Einheit von mehreren selbständigen Rechtssubjekten gebildet wird. Denn der Leistungsaustausch, der zwischen den einzelnen rechtlich selbständigen Konzernunternehmen stattfindet, kann von der Konzernleitung einseitig beeinflußt werden. Vor allem in internationalen Konzernen wird die Konzernleitung versuchen, im Rahmen des konzerninternen Leistungsaustausches Gewinne zu verlagern, um damit die unterschiedliche steuerliche Belastung des Gewinns der Konzernunternehmen in den einzelnen Sitzstaaten vorteilhaft auszunützen. In gleicher Weise kann die Konzernleitung mittels Gewinnverlagerungen Ansprüche der an den Konzernunternehmen beteiligten Minderheiten sowie die Haftungssubstanz der Gläubiger von einzelnen Konzernunternehmen beeinflussen. Es entsteht daraus ein Interessengegensatz zwischen dem Konzern als Ganzes und dem Fiskus, den Minderheitsbeteiligten sowie den Gläubigern eines Konzernunternehmens, da die letztgenannten Rechtspersonen ihre Ansprüche nur gegen das einzelne Konzernunternehmen geltend machen können. Wie die Untersuchung gezeigt hat, bestehen zwar für inländische Konzernunternehmen handels- und steuerrechtliche Grenzen der Gewinnverlagerung, jedoch werden die Interessen des Konzerns als Ganzes, des Fiskus, der Minderheitsbeteiligten und der Gläubiger nicht immer in befriedigender Weise gewahrt.

Bei einer räumlichen Gewinnverlagerung wird das Interesse des Fiskus bei einem inländischen Konzernunternehmen durch eine verdeckte Gewinnausschüttung berührt. Hiergegen sind durch § 6 KStG sowie durch die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG und die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen der Finanzverwaltung ausreichende Möglichkeiten an die Hand gegeben, um die verdeckte Gewinnausschüttung zu korrigieren.

Im umgekehrten Fall der räumlichen Gewinnverlagerung, einer verdeckten Kapitaleinlage in ein inländisches Konzernunternehmen, bestehen keine steuerrechtlichen Schranken. Auch aus den Normen der Doppelbesteuerungsabkommen, wonach einer Gesellschaft solche Gewinne zuzurechnen sind, die sie aufgrund ungewöhnlicher Vereinbarungen mit verflochtenen Gesellschaften nicht erzielt, kann die Finanzverwaltung nicht durch Umkehrschluß folgern, daß verdeckte Kapitaleinlagen zugunsten eines Konzernunternehmens zu korrigieren seien. Da jedoch für einen Konzern als Ganzes verdeckte Kapitaleinlagen nur bei einer gleichzeitigen verdeckten Gewinnausschüttung an anderer Stelle des Konzerns einen steuerlichen Vorteil bedeuten, bringt das Fehlen von Korrekturvorschriften für verdeckte Kapitaleinlagen bei einem internationalen Konzern die Gefahr einer Doppelbelastung mit sich. Denn bei einer Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung im ausländischen Sitzstaat eines Konzernunternehmens ist nicht ohne weiteres eine parallele Korrektur in dem Konzernunternehmen gewährleistet, bei dem sich die Gewinnverlagerung als Kapitaleinlage auswirkt. Da die verdeckte Kapitaleinlage bei ihrer Auflösung den steuerlichen Gewinn erhöht, tritt somit durch die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung eine Doppelbelastung ein. Wenn auch die inländische Finanzverwaltung nicht zu einer Korrektur der verdeckten Kapitaleinlage verpflichtet ist, so sollte sie doch dazu bereit sein, wenn die verlagerten Gewinne bei der verdeckt ausschüttenden Gesellschaft durch Korrektur wieder der Besteuerung zugeführt werden. Diese Forderung findet neuerdings bereits Beachtung in den Doppelbesteuerungsabkommen.

Da vorerst die Forderung nach einer parallelen Korrektur der verlagerten Gewinne im internationalen Steuerrecht noch nicht grundsätzlich garantiert werden kann, muß die Konzernleitung bedacht sein, den konzerninternen Leistungsaustausch möglichst vollständig und zu angemessenen Verrechnungspreisen für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung zu erfassen.

Hinsichtlich des Ausweises konzerninterner Gewinne vertritt das inländische Steuerrecht ebenfalls den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform. Demnach müssen grundsätzlich bei Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Konzernunternehmens in ein anderes des gleichen Konzerns Gewinne realisiert werden. Aus der Sicht des Konzerns handelt es sich hierbei solange um nicht realisierte Gewinne, als die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht endgültig an Dritte veräußert werden. Da diese nicht realisierten Gewinne im Rahmen des steuerlichen Gewinnes der Konzernunternehmen in der Periode des Ausweises versteuert werden, kann dadurch die optimale Verwendung der Produktionsmittel in einem Konzern behindert werden, wenn die Konzernleitung aus Gründen der Gewinnrealisation die Übertragung von Wirtschaftsgütern an andere Stellen des Konzerns unterläßt.

Um diese für den Konzern als Ganzes ungünstige Wirkung der Gewinnrealisation zu vermeiden, können entweder die konzerninternen Leistungen mit kostendeckenden Preisen bewertet werden, so daß automatisch kein Gewinn anfallen kann, oder aber die ausgewiesenen Gewinne werden durch Bildung einer Wertberichtigung eliminiert. Dem ersten Lösungsvorschlag kann sich allerdings das Steuerrecht wegen der damit verbundenen Gewinnverlagerung nicht anschließen. Auch einer Eliminierung der konzerninternen Gewinne mittels einer Wertberichtigung, die in den späteren Perioden wieder erfolgserhöhend aufgelöst wird, kann das Steuerrecht nicht zustimmen, weil der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform einen periodengerechten Ausweis aus der Sicht eines selbständigen Konzernunternehmens erfordert. Gegenüber der jetzigen Rechtsauffassung des Steuerrechts müssen daher die aus der Sicht des Konzerns berechtigten Einwände gegen den Ausweis konzerninterner Gewinne zurückgestellt werden.

Aus der Sicht des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ist dagegen der Spielraum für gewinnpolitische Maßnahmen im Rah-

men des konzerninternen Leistungsaustausches weiter. Es besteht zwar für inländische Aktiengesellschaften grundsätzlich ein Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung. Beruht jedoch das Konzernverhältnis mit einer Aktiengesellschaft auf der Grundlage eines Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsvertrages, eines Betriebspacht- oder -überlassungsvertrages oder liegt eine Eingliederung vor, so wird damit die Konzernleitung vom Verbot der Einlagenrückgewähr befreit und kann infolgedessen auch verdeckte Gewinnausschüttungen vornehmen. Die Interessen der Gläubiger und der Minderheitsaktionäre werden in diesem Falle anderweitig durch eine Dividendengarantie und durch Haftungsübernahmen für Schulden des Konzernunternehmens gewahrt, denn beide Verpflichtungen sind zwingend in den genannten Unternehmensverträgen zu vereinbaren. Damit kann die Konzernleitung den konzerninternen Leistungsaustausch unabhängig von den Vorschriften des Handelsrechts gestalten und die Verrechnungspreise nach betriebswirtschaftlichen Erfordernissen festlegen.

Einem eindeutigen handelsrechtlichen Verbot unterliegen jedoch verdeckte Gewinnausschüttungen bei faktischen Konzernverhältnissen, wenn die Untergesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft geführt wird. Da bisher trotz des bereits bestehenden Verbots verdeckte Gewinnausschüttungen eine Gepflogenheit der Praxis waren, hat der Gesetzgeber im Aktiengesetz von 1965 bestimmt, daß abhängige Aktiengesellschaften einen Anspruch auf Ausgleich der Nachteile haben, die sie im Verkehr mit der herrschenden Gesellschaft oder in deren Interesse erleiden. Obwohl in die Berechnung des Nachteils auch die verdeckten Gewinnausschüttungen mit einbezogen werden, muß doch bezweifelt werden, ob damit die Interessen der Minderheitsaktionäre und der Gläubiger gegen die verdeckte Gewinnausschüttung hinreichend geschützt sind. Denn der Anspruch auf Nachteilsausgleich besteht nur in Höhe des Saldos aus empfangenden Vor- und Nachteilen. Damit

ist durchaus möglich, daß verdeckte Gewinnausschüttungen mit Vorteilen der passiven Konzernwirkung saldiert werden. Tatsächlich würde aber in diesem Fall ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr und damit ein Verstoß gegen die Interessen der Minderheitsaktionäre und der Gläubiger vorliegen. Aus der Sicht der Minderheitsaktionäre und Gläubiger einer abhängigen Aktiengesellschaft ist daher trotz des Anspruchs auf Nachteilsausgleich zu fordern, daß der konzerninterne Leistungsaustausch stets vollständig und mit gewinn-neutralen Verrechnungspreisen erfaßt wird.

Im Gegensatz zu Konzernunternehmen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft ist bei anderen Rechtsformen handelsrechtlich der Schutz vor verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ausgeprägt. Während bei GmbH's lediglich die verdeckte Ausschüttung des Stammkapitals verboten ist, fehlt ein Verbot bei Personenunternehmen ganz. Vor allem bei internationalen Konzernen, bei denen die Gefahr besteht, daß Vermögenswerte durch Übertragung in ausländische Unternehmen dem Zugriff inländischer Gläubiger entzogen werden, wäre ein verstärkter Schutz durch das Handelsrecht zu fördern.

Im umgekehrten Falle einer räumlichen Gewinnverlagerung, einer verdeckten Kapitaleinlage, besteht nach Handelsrecht weder Veranlassung noch die Möglichkeit zu einer Korrektur. Die Interessen der Minderheitsbeteiligten und Gläubiger werden allerdings von einer verdeckten Kapitaleinlage nur mittelbar berührt, indem in späteren Perioden ein zu günstiges Bild über die Ertragslage des Konzernunternehmens hervorgerufen wird.

Hinsichtlich des Ausweises konzerninterner Gewinne gewährt das Handelsrecht den Konzernunternehmen ebenfalls einen großen Spielraum. Grundsätzlich kann von einer Zulässigkeit des Ausweises nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

ausgegangen werden. Eine Vermeidung des Ausweises kann durch eine entsprechende Gestaltung der Verrechnungspreise erreicht werden, was allerdings zunächst die rechtliche Zulässigkeit von räumlichen Gewinnverlagerungen voraussetzt. Zum anderen kann auch unter Ausnutzung der handelsrechtlichen Bewertungsgrenzen der konzerninterne Gewinnausweis durch Bildung einer Wertberichtigung eliminiert werden. Die Interessen der Minderheitsbeteiligten eines Konzernunternehmens erfordern jedoch, daß der Periodengewinn ohne Rücksicht auf die Konzernverflechtung zum Ausweis gelangt. Aus diesem Grunde sollte der konzerninterne Leistungsaustausch auch im handelsrechtlichen Jahresabschluß wie ein Leistungsaustausch unter Dritten behandelt werden. Darüber hinaus sollte jedoch der Umfang der konzerninternen Gewinne vermerkt werden, um die dem Konzern drohenden Gefahren bei Ausschüttung der nicht realisierten Gewinne zu bannen.

Ein Vergleich der Interessenkonflikte zwischen Konzern einerseits und Minderheitsbeteiligten, Gläubigern und Fiskus andererseits zeigt, daß der konzerninterne Leistungsaustausch bei gegenwärtiger Rechtslage keine Gewinnverlagerungen mit sich bringen sollte. Damit ist allerdings das schwierige Problem einer vollständigen und gewinn-neutralen Verrechnung des Leistungsaustausches verbunden. Angesichts der ständig wachsenden internationalen Wirtschaftsverflechtung und der Vielfältigkeit des konzerninternen Leistungsaustausches müssen der Konzernleitung schematische Richtlinien an die Hand gegeben werden, damit eine rasche Beurteilung der Angemessenheit möglich wird. Auch für die Zukunft wird eine weltweite Einigung auf schematische Richtlinien zur Ermittlung gewinnneutraler Verrechnungspreise zur Erhaltung der Rechtssicherheit geboten sein. Denn es ist nicht zu erwarten, daß eine leistungsgerechte Gewinnermittlung der einzelnen Konzernunternehmen dadurch ersetzt wird, daß die Besteuerung internationaler Konzerne an einer konsolidierten Bilanz ansetzen

wird bzw. daß der Gedanke der Einheitskonzeption im internationalen Steuerrecht eine stärkere Bedeutung erlangen wird. [1] Es kann auch nicht erwartet werden, daß die Verpflichtung gegenüber Gläubigern und Minderheitsbeteiligten auf internationaler Basis dem Konzern als Ganzes übertragen wird.

---

1) Vgl. Kauffmann, J.: Die Doppelbesteuerung ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften innerhalb der europäischen Montanunion, in: StW, Jg. 31 (1954), Sp.334 ff.; Schultze-Schlutius, Hans G.: Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften, Essen 1955, S.197; Rädler, Albert J.: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften, a.a.O., S.188 ff.

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	= anderer Ansicht
AG	= Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	= Aktiengesetz
AWD-BB	= Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (Zeitschrift)
BB	= Der Betriebsberater (Zeitschrift)
BFH	= Bundesfinanzhof
BFuP	= Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGH, BGHZ	= Bundesgerichtshof, Bundesgerichtshof in Zivilsachen
BStBl	= Bundessteuerblatt
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen; vgl. auch Verzeichnis der Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	= Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	= Einkommensteuergesetz
EuropStZ	= Europäische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
FG	= Finanzgericht
FM	= Finanzminister
FN	= Fußnote
FR	= Finanzrundschau (Zeitschrift)
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HFR	= Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	= Handelsgesetzbuch
Hrsg.	= Herausgeber
IRC	= Internal Revenue Code
IWB	= Internationale-Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
KStDV	= Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	= Körperschaftsteuergesetz

LSBÖ	= Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber
LSÖ	= Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber
LSP	= Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten
NB	= Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
N.F.	= Neue Folge
nkr	= nicht rechtskräftig
OECD	= Organization for European Cooperation and Development
OEEC	= Organization for European Economic Development
OLG	= Oberlandesgericht
RAnz	= Reichsanzeiger
RAO	= Reichsabgabenordnung
RFH	= Reichsfinanzhof
RG,RGSt	= Reichsgericht, Reichsgericht in Strafsachen
RGZ	= Reichsgericht in Zivilsachen
RiW	= Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr	= rechtskräftig
RStBl	= Reichssteuerblatt
SEC	= Security Exchange Commission
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StEK	= Steuererlasse in Karteiform
StW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
WPg	= Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WuW	= Wirtschaft und Wettbewerb-Entscheidungssammlung
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	= Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfhF	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (Zeitschrift)

Verzeichnis der Doppelbesteuerungsabkommen

DBADArg vom 13.7.1966 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Argentinischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen, BStBl 1967 I S.41

DBADCey vom 4.7.1962 = Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von Ceylon zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BStBl 1964 I S.464

DBADDän vom 30.1.1962 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern, BStBl 1963 I S.756

DBADF vom 21.7.1959 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BStBl 1961 I S.343

DBADGB vom 26.11.1964 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung, BStBl 1967 I S.40

DBADGr vom 18.4.1966 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer, BStBl 1967 I S.50

DBADInd vom 18.3.1959 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens, BStBl 1960 I S.429

DBADIsr vom 9.7.1962 = Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des Staates Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und bei der Gewerbesteuer, BStBl 1966 I S.700

DBADJap vom 22.4.1966 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und bei einigen anderen Steuern, BStBl 1967 I.S.58

DBADKan vom 4.6.1956 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen, BStBl 1957 I S.254

DBADNl vom 16.6.1959 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete, BStBl 1960 I S.382

DBADÖs vom 4.10.1954 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BStBl 1955 I S.370

DBADPak vom 7.8.1958 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Islamischen Republik Pakistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen, BStBl 1960 I S.400

DBADSp vom 10.12.1966 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (das Abkommen ist noch nicht ratifiziert)

DBADSchw vom 17.4.1959 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener anderer Steuern, BStBl 1960 I S.415

DBADUS vom 22.7.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.9.1965 = Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BStBl 1966 I S.219

Musterabkommen der OECD = Draft double taxation convention on income and capital, Report of the OECD Fiscal Committee, 1963 (Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens)

Literaturverzeichnis

I. Bücher, Einzelschriften und Kommentare

Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3.Aufl., Stuttgart 1957 (Zitierweise: Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung)

Arbeitskreis Krähe: Konzernorganisation, 2.Aufl., bearbeitet von Fritz Hardach, Köln und Opladen 1964

Ballerstedt, Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949

Barth, Kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band II: Steuerrecht, Teilband 1, Stuttgart 1955

Baumbach, Adolf - Hueck, Alfred: Aktiengesetz, 12.Aufl., München und Berlin 1965 (Zitierweise: Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 12.Aufl.)

Becker, Enno: Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940.

Blümich, Walter - Klein, Otto - Steinbring, Werner - Stutz, Heinrich : Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 4.Aufl. Berlin und Frankfurt a.M. 1965 (Zitierweise: Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftsteuergesetz, 4.Aufl.)

Börner, Dietrich: Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961

Brönner, Herbert: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 6.Aufl., Stuttgart 1960

Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, 11.Aufl., Stuttgart 1965

Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1956

Bühler, Ottmar: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts - IStR, Amsterdam (München und Berlin) 1964

Bühler, Ottmar - Scherpf, Peter: Bilanz und Steuer, 6.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1957

Bühler, Ottmar - Paulick, Heinz: Einkommensteuer-Körperschaftsteuer, Handkommentar, 2.Aufl., München und Berlin, Stand 1. August 1966 (Zitierweise: Bühler-Paulick: Einkommen-Körperschaftsteuerkommentar)

Busse von Colbe, Walther: Der Zukunftserfolg. Die Ermittlung des künftigen Unternehmungserfolges und seine Bedeutung für die Bewertung von Industrieunternehmen, Wiesbaden 1957

Diederich, Helmut: Der Kostenpreis bei öffentlichen Aufträgen, Heidelberg 1961

Dräger, Christian: Der angemessene kalkulatorische Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, Diss. München 1964

Edelkott, Dieter: Der Konzernabschluß in Deutschland, Zürich 1963

Findeisen, Franz: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923

Fischer, Guido: LSÖ - LSP - Preis und Kosten, 2.Aufl., Heidelberg 1954

Fuchs, Hermann - Gerloff, Otto: Die konsolidierte Bilanz, Köln 1954

Fuhrmann, Erwin: Die Konzernbilanz, Diss. Frankfurt a.M. 1937

Gadow, W. - Heinichen, E. - Schmidt, Eberhard - Schmidt, W. - Weipert, O.: Aktiengesetz, Großkommentar, 2.Aufl., Berlin 1961 (Zitierweise: Gadow-Heinichen, Großkommentar zum Aktiengesetz)

Gartner, Gerhard: Probleme und Möglichkeiten einer betriebswirtschaftlichen Ertragsanalyse, Diss. Mannheim 1960

Godin - Wilhelmi: Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, 3.Aufl., bearbeitet von Wilhelmi, Hans und Wilhelmi, Sylvester, Berlin 1967 (Zitierweise: Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz 1965)

Grochla, Erwin: Betriebsverband und Verbandsbetrieb, Berlin 1959

Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, I.Band: Die Produktion, 11.Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1965

Hahnhäuser, Claus-Dieter: Verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter, Düsseldorf 1965

Harder, Ulrich: Bilanzpolitik, Wesen und Methoden der taktischen Beeinflussung von handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlüssen, Wiesbaden 1962 (Zitierweise: Bilanzpolitik)

Hast, Karl: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Anlagegegenständen, 2.Aufl., Leipzig 1935

Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957

Heinen, Edmund: Handelsbilanzen, Wiesbaden 1962

Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966

Heining, Arnold: Besteuerung der Ausländer, Köln 1956

Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard - Heining, Arnold - Schilling, Otto von: Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 11. Aufl., Köln-Marienburg (Zitierweise: Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommen-Körperschaftsteuer)

Hohensee, Günther N.: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, Köln o.J. (1961)

Holtmeier, Gerhard: Die Organtheorie im System des Rechts und ihre aktuellen Probleme, Köln 1959

Jacob, Herbert: Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, Wiesbaden 1961

Jacob, Herbert: Preispolitik, Wiesbaden o.J.

Kalveram, Wilhelm: Industrielles Rechnungswesen, 5.Aufl., Wiesbaden 1961

Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961

Koberstein, Günther: Das Rechnungswesen des Konzerns, Freiburg i.Br. 1949

Koberstein, Günther: Unternehmungszusammenschlüsse, Essen 1955

Köhler, Hans: Über Konzerne und Konzernbilanzen, Hamburg 1950

Korn, Rudolf - Dietz, Georg: Doppelbesteuerung, Kommentar, München und Berlin, Stand 1. Juni 1967 (Zitierweise: Korn-Dietz: Doppelbesteuerung)

Krelle, Wilhelm: Preistheorie, Tübingen und Zürich 1961

Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuerkommentar, Stuttgart 1962

Latendorf, Heinz: Der Prozeß der industriellen Ertragsbildung und seine Analyse, Berlin 1958

Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964

Liefmann, Robert: Kartelle, Konzerne, Trusts, 8.Aufl., Stuttgart 1930

Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8.Aufl., Stuttgart 1966 (Zitierweise: Einkommensteuerrecht)

Lohmann, Martin: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3.Aufl., Tübingen 1959

Lutz, Benno: Die Bewertungsprobleme des Konzerns, Diss. St.Gallen 1952

Mellerowicz,Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Band I: Theorie der Kosten, 3.Aufl., Berlin 1957; Band II: Verfahren, Teil 2: Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4.Aufl., Berlin 1968

Mellerowicz,Konrad: Unternehmenspolitik, Band III, Freiburg i.Br. 1964

Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966

Mestmäcker, Ernst-Joachim: Verwaltung, Konzerngewalt und Rechte der Aktionäre, Karlsruhe 1958

Mirre, Ludwig - Dreutter, Hans: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München - Berlin 1939

Moxter, Adolf: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962

Neumark, Friedrich: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947

Nowak, Paul: Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 2.Aufl., Köln und Opladen 1961

Ott, Max: Die Bilanzprobleme bei Konzernverflechtung, Frankfurt a.M. 1960

Passow, Richard: Betrieb, Unternehmung, Konzern, Jena 1925

Pausenberger, Ehrenfried: Wert und Bewertung, Sammlung Poeschel, Band 13, Stuttgart 1962

Rädler, Albert J.: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960 (Zitierweise: Direkte Steuern der Kapitalgesellschaften)

Rädler, Albert J. - Raupach, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München und Berlin 1966

Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, 2.Aufl., Köln - Berlin 1955; 3.Aufl., Köln - Berlin - Bonn - München 1966

Rieger, Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2.Aufl., Erlangen 1959

Rosendorff, Richard: Die rechtliche Organisation der Konzerne, Berlin - Wien 1927

Schäfer, Erich: Die Unternehmung, 6.Aufl., Köln und Opladen 1966

Schlegelberger, Franz - Quassowski, Leo - Herbig, Gustav - Geßler, Ernst - Hefermehl, Wolfgang: Aktiengesetz, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937, 3.Aufl., Berlin 1939 (Zitierweise: Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3.Aufl.)

Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 13.Aufl., Köln und Opladen 1962

Schmalenbach, Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik, 8.Aufl., Köln und Opladen 1963

Schmitz, R.C.Albert: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Düsseldorf 1957

Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, 2.Aufl., Stuttgart 1960

Schuhmann, Werner: Der Konzernabschluß, Wiesbaden 1962

Schultze-Schlutius, Hans G.: Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften, Essen 1955

Schwarz, Horst: Konzernrechnungswesen, Stuttgart 1963

Spitaler, Armin: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936

Staub-Pinner: Kommentar zum HGB, 14.Aufl., Band II, Berlin - Leipzig 1931

Strutz, Georg: Handbuch des Reichsteuerrechts, Berlin - Wien 1927

Sudhoff, Heinrich: Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, München und Berlin 1964

Vogel, Horst: Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1964

v. Wallis, Hugo: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, 3.Aufl., Herne - Berlin 1965

Weisser, Karl-Friedrich: Der Gewinn der Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen Gesellschaft und Aktionären, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Hrsg. H. Eichler u.a., Heft 17, Berlin 1962

Westerfelhaus, Herwarth - Glade, Anton: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 2.Aufl., Düsseldorf 1961

Wilser, Otto: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960

Winkelmann, Rudolf: Die Gewinn- und Verlustrechnung in Konzernen, Diss. Berlin 1936

Wittmann, Waldemar: Der Wertbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Köln und Opladen 1956

Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7.Aufl., Berlin und Frankfurt 1967

Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, Berlin und Frankfurt a.M. 1962; Band II, Halbband 1, Berlin und Frankfurt a.M. 1963

Würdinger, Hans: Aktien- und Konzernrecht, 2.Aufl., Karlsruhe 1966

Zitzelsberger, Siegfried: Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen, Diss. München 1966

II. Beiträge in Sammelwerken und Festschriften

Beste, Theodor: Verrechnungspreis, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band IV, Stuttgart 1962, Sp. 5806 - 5811

Bühler, Ottmar: Konzernbilanzen und Konzernbesteuerung, in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 10, Hrsg. H. Linhardt u.a., Berlin 1959, S. 229 - 233

Castan, Edgar: Gewinn, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band II, Stuttgart 1958, Sp. 2328 - 2332

Grass, Adolf: Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: Steuer-Kongreß-Report 1964, München und Berlin 1964, S. 189-210

Gutenberg, Erich: Konzernbilanzen, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band VI, Stuttgart - Tübingen - Göttingen 1959, S. 179 - 184

Harder, Ulrich: Pflichtprüfung und verdeckte Gewinnausschüttung im Aktienrecht, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe, Festschrift für Wilhelm Eich, Berlin 1959, S. 60 - 87

Hax, Karl: Konzernprobleme und Aktienrechtsreform in theoretischer Sicht, in: Betriebsgröße und Unternehmungskonzentration, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 10, Hrsg. H. Linhardt u.a., Berlin 1959, S. 45 - 60

Hintner, Otto: Konzern, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band II, Stuttgart 1958, Sp. 3321 - 3330

Hintner, Otto: Betriebszusammenschlüsse, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band I, Stuttgart 1956, Sp. 1027 - 1035

Meier, Albert: Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung 1966 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1966, S. 83 - 91

Mersmann, Wolfgang: Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Volume XLIII, Jerusalem, Israel 1961, S. 113 - 147

Rose, Gerd: Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: StbJB 1965/66, S. 245 - 305

van der Velde, K.: Die Rechtsnatur der Handels- und Steuerbilanz, in: StbJb 1954/55, S. 45 - 86

v. Wallis, Hugo: Grundsatzprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: StbJb 1964/65, S. 127 - 164

Witthöfft, Gerhard: Konzerne, internationale, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band II, Stuttgart 1958, Sp. 3337 - 3343

III. Aufsätze in Zeitschriften

Ahrndsen, Dietmar: Zur Anwendbarkeit der Filialtheorie auf deutsche Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften bei der Körperschaftsteuer, in: AWD-BB, Jg.11 (1965), Heft 18, S. 385 - 389

Albach, Horst: Grundprobleme einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB, Jg.35 (1965), Heft 1, S. 21 - 31

Albach, Horst: Die Rechtsverhältnisse verbundener Unternehmen, in: NB, Jg.19 (1966), Heft 7/8, S. 203 - 206

Bachmayr, Karl E.: Zum Problem Auslandsbesteuerung und Gesetz, in: AWD-BB, Jg.12 (1966), Heft 3, S. 47 - 50

Bock, Fritz und Maas, Ernst: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern, in: FR, Jg.16 (1961), Beilage 22, S. 1 - 16

Bolsenkötter, Heinz: Zum aktienrechtlichen Begriff des Unternehmens, in: DB, Jg.20 (1967), Heft 26, S. 1098 - 1101

Brauksiepe, Jochen: Zum Unternehmensbegriff des neuen Aktienrechts, in: BB, Jg.21 (1966), Heft 22, S. 869 - 872

Buchner, Robert: Der Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen deutschen Aktienrecht und seine betriebswirtschaftliche Problematik, in: ZfbF, Jg.19 (1967), N.F., Heft 1, S. 32-41

Busse von Colbe, Walther: Der Konzernabschluß nach neuem Aktienrecht, in: AG, Jg.11 (1966), Heft 9, S. 269 - 274

Busse von Colbe, Walther: Der Jahresabschuß des KOnzerns, in: AG, Jg.5 (1960), Heft 6, S. 145 - 148

O'Connor, Walter F.: Tax Considerations in International Operations, in: Financial Executive, June 1967, (Nachdruck), S. 1 - 11

Debatin, Helmut: Die Besteuerung der Betriebstätten, der Tochtergesellschaften und der Arbeitsausübung in der deutschen Judikatur zum Internationalen Steuerrecht, in: DStZ, Ausgabe A, Jg.54 (1966), Heft 14, S. 209 - 216

Debatin, Helmut: Das Schachtelprivileg im Außensteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: AWD-BB, Jg.5 (1959), Heft 9, S. 189 - 191

Dobelke, Josef: Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs.1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich?, in: WPg, Jg.16 (1963), Heft 3, S. 65 - 68

Döllerer, Georg: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: BB, Jg.14 (1959), Heft 34, S. 1217 - 1221

Döllerer, Georg: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB, Jg. 20 (1965), Heft 35/36, S. 1405 - 1417

Everling, Wolfgang: Konzerne und rechtseinheitlichegegliederte Unternehmungen, in: DB, Jg. 14 (1961), Heft 48, S. 1557 - 1559

Everling, Wolfgang: Der Verbundeffekt und seine Erfassung, in: BFuP, Jg.15 (1963), Heft 4, S. 203 - 214

Everling, Wolfgang: Interne Preisbildung bei Lieferung gleicher Erzeugnisse an externe und interne Abnehmer, in: BFuP, Jg.15 (1963), Heft 7/8, S. 446 - 455

Felix, Günther: Körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung sogen. "Regiekosten" international tätiger Konzerne, in: StW, Jg. 41 (1964), Sp. 19 - 32

Flick, Hans: Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsnormen, in: StW, Jg.37 (1960), Sp. 328 - 350

Friedrich, Werner: Zur Realisierung stiller Reserven bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 10, S. 313 - 315

Gessler, Ernst: Prüfungsrechte gegenüber anderen Unternehmen?, in: WPg, Jg.17 (1964), Heft 15/16, S. 400-404

Gessler, Ernst: Probleme des neuen Konzernrechts, in: DB, Jg. 18 (1965), Teil I, Heft 46, S. 1691 - 1696

Gessler, Ernst: Die Rechtsverhältnisse verbundener Unternehmen, in: NB, Jg.19 (1966), Heft 7/8, S. 198 - 202

Goerdeler, Reinhard: Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, in: WPg, Jg.19 (1966), Heft 5, S. 113 - 126

Grieger: Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, in: DStZ, Ausgabe A, Jg.49 (1961), Heft 6, S. 81 - 88

Hahn, Dietger: Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen, in: BFuP, Jg.17 (1965), Teil I, Heft 6, S. 342 - 357; Teil II, Heft 7/8, S. 438 - 449

Hardach, Fritz: Die "einheitliche Leitung" von Konzernen, in: ZfhF, Jg. 13 (1961), N.F., S. 713 - 737

Hasenack, Wilhelm: Ertragsbildungs-Analyse und Erfolgsspaltung als betriebswirtschaftliche Probleme, in: BFuP, Jg.6 (1954), Heft 5, S. 276 - 295

Havermann, Hans: Die verbundenen Unternehmen und ihre Pflichten nach dem Aktiengesetz 1965, in: WPg, Jg.19 (1966), Teil I, Heft 2, S. 30 - 41; Teil II, Heft 3, S. 66 - 73

Heinen, Edmund: Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF, Jg.10 (1958), N.F., S. 1 - 27

Heining, Arnold: Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, in: StW, Jg.41 (1964), Sp. 457 - 466

van Hoorn, J. jr.: Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung, in: RiW, Jg.2 (1956), Heft 4, S. 105 - 109

Illetschko,Leopold: Die Publizität von Kapitalgesellschaften im Auslande, in: ZfhF, Jg.10 (1958), N.F., S. 414 - 428

Janberg, Hans - Schlaus, Wilhelm: Abstimmungsverträge nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Rechts der verbundenen Unternehmen, in: AG, Jg.12 (1967), Heft 2, S. 33 - 39

Jurgeleit: Fällt die Lieferung von Waren unter Preis einer Tochtergesellschaft an ihre Obergesellschaft unter den Ergebnisabführungsvertrag, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 41, S. 1318 - 13 19

Käfer, Karl: Probleme der Konzernbilanz, in: ZfhF, Jg. 9 (1957), N.F., S. 345- 375

Kauffmann, J.: Die Doppelbesteuerung ausländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften innerhalb der europäischen Montanunion, in: StW, Jg.31 (1954), Sp. 325 - 336

Koch, Helmut: Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WPg, Jg.10 (1957), Heft 1, S. 1 - 6

Kohlenbach: Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung bei einem Organverhältnis mit Ergebnisabführung, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 49, S. 1586 - 1587

Kropff, Bruno: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes 1965, in: BB, Jg.20 (1965), Heft 32, S. 1281 - 1289

Leo, Hans-Christoph: Die Einmann-AG und das neue Konzernrecht, in: AG, Jg.10 (1965), Heft 12, S. 352 - 359

Littmann,Eberhard: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz, in: BB, Jg.19 (1964), Heft 16, S. 651 - 657

Marx, August: Der Wert in der Betriebswirtschaft, in: ZfB, Jg.28 (1958), Heft 2, S. 65 - 74

Meier, A.: Einheitliche Leitung im Konzern aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: WPg, Jg.19 (1966), Heft 20/21, S. 570 - 573

Moxter, Adolf: Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, in: ZfhF, Jg.13 (1961), N.F., S. 641 - 653

Münstermann, Hans: Konsolidierte Bilanzen deutscher Konzerne, in: ZfhF, Jg.9 (1957), N.F., S. 435 - 447

Niehus, Rudolf: Konzernumlagen bei ausländischen Tochtergesellschaften, in: AWD-BB, Jg.13 (1967), Heft 2, S. 64 - 66

Pausenberger, Ehrenfried: Konzerninterne Gewinnrealisation, in: BFuP, Jg.18 (1966), Heft 9, S. 535 - 540

Pausenberger, Ehrenfried: Der Ausweis von Konzernbeziehungen im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, in: WPg, Jg.18 (1965), Heft 1, S. 1 - 9

Pergament, Elmer: New 482 regs provide arm's-length rules, flexibility in princing of tangible property, in: The Journal of Taxation, October 1966, S. 238 - 242

Peupelmann, Hans W.: Die Rechnungslegung im Konzern nach dem AktG 1965, in: DB, Jg.18 (1965), Heft 49, S. 1785 - 1789

Pöckel, Ernst: Grundsätze und allgemeine Vorschriften für die Selbstkostenpreisermittlung, in: NB, o.Jg., (1956), Heft 5, S. 89 - 95

Rädler, Albert J.: Jüngste Entwicklungen im internationalen Konzernsteuerrecht, in: AG, Jg.6 (1961), Heft 12, S. 346 - 350

Rädler, Albert, J.: Akute Fragen der Besteuerung internationaler Konzerne, in: StW, Jg.40 (1963), Sp. 283-296

Saage, Gustav: Die Bewertung von Anschaffungen zwischen Konzerngesellschaften nach geltendem Aktienrecht, in: AG, Jg. 6 (1961), Heft 8, S. 221 - 225

Sandig, C.: Der kalkulatorische Gewinn nach LSP - Die Frage nach der Bemessungsgrundlage, in: NB, o.Jg. (1954), Heft 2, S. 28 - 29

Schneider, Dieter: Zielvorstellungen und innerbetriebliche Leistungspreise in privaten und öffentlichen Unternehmen, in: ZfbF, Jg.18 (1966), N.F., S. 260 - 275

Schubert, Werner: Zur Berichtspflicht über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen Aktiengesetz, in: BFuP, Jg.18 (1966), Teil I, Heft 3, S. 165 - 174; Teil II, Heft 4, S. 223 - 234

Short, R. Alan: Der US-Richtlinienentwurf über Verrechnungspreise im Konzern, in: EuropStZ, o.Jg. (1967), Heft 23, S.543 - 553

Stobl, Jakob und Stiefel, Ernst C.: Zur Auslegung der Art. III und IV im deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: StW, Jg.41 (1964), S. 643 - 660

Thiel, Rudolf: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, in: DB, Jg.14 (1961), Heft 7, S. 212 - 214

Thiel, Rudolf: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft, in: DB, Jg.13 (1960), Teil I, Heft 11, S. 300 - 303; Teil II, Heft 12, S. 334 - 336

Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, in: DB, Jg.15 (1962), Heft 46, S. 1482 - 1489

v. Wallis, Hugo: Innerkonzernliche Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Grundstücks, in: StW, Jg.41 (1964), Sp. 675 - 683

v. Wallis, Hugo: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes von 1965 und das Konzernsteuerrecht, in: AG, Jg.12 (1967), Heft 2, S. 40 - 46

v. Wallis, Hugo: Fragen der Gewinnverwirklichung bei Veränderung der Unternehmensform, in: DStZ Ausgabe A, Jg.51 (1963), Heft 11, S. 161 - 164

Weissenborn, Hans-Ulrich: Zur Gewinnermittlung inländischer Gesellschaften, die von ausländischen Unternehmen beherrscht werden, in: DStR, Jg.4 (1966), Heft 4, S. 106 - 109

Wilhelmi, Hans: Das neue Aktiengesetz, Teil IV, in: AG, Jg.10 (1965), Heft 9, S. 247 - 250

IV. Erlasse

Erlaß des RdF, S 1303 B SD-196 III d vom 2.5.1941, wiedergegeben in: Heining, Arnold: Besteuerung der Ausländer, Köln 1956, S. 51 f.

Erlaß des FM NRW, S 2526 a - 4640/59 V A - 2 vom 23.10.1959, in: BStBl 1959 II S. 161

Erlaß des FM Hessen, S 2500-19-II A 31 vom 14.12.1965, in: StEK, KStG § 1 Nr. 34

Erlaß des FM Niedersachsen, S 2500-16-313, vom 3.1.1966, in: IWB Fach 1, S. 677 (IWB Nr. 3/1966, Stand 1.2.1966)

V. Sonstige Veröffentlichungen

Bekanntmachung von Richtsätzen für die Bemessung des kalkulatorischen Gewinns nach LSÖ und LSBÖ (1. Bekanntmachung LSÖ-LSBÖ) vom 12.2.1942, in: RAnz vom 2.3.1942, Nr. 51

Bericht der Studienkommission des deutschen Juristentages: Untersuchungen zur Reform des Unternehmensrechtes, Teil I, Tübingen 1955

Dritter Bericht des Steuerausschusses der OECD vom 13. Juli 1960: Die Vermeidung der Doppelbesteuerung (Deutschsprachige Fassung), Herne - Berlin 1961

Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz nebst Begründung, Bundestagsdrucksache IV/171, Bonn 1962 (Zitierweise: Regierungsentwurf)

Rapports pour le XVème Congrés International de Droit Financier et Fiscal, Deuxième Sujet: La Taxaation des Sociétés Imbriquées, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Volume XLV, Jerusalem, Israel 1961

Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, Band I, Düsseldorf 1963

Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Art der Entscheidung
Reichsfinanzhof			
13. 3.1928	I A 395/27	RStBl 1929 S. 521	Urteil
18.12.1929	VI A 815/28	RStBl 1930 S. 301	Urteil
15. 1.1930	I Aa 621/29	RStBl 1930 S. 548	Urteil
30. 1.1930	I A 226/29	RStBl 1930 S. 148	Urteil
16. 9.1930	I A 129/30	RStBl 1930 S. 757	Urteil
22. 3.1932	I A 229/31	RStBl 1932 S. 711	Urteil
12. 7.1932	I A 477/31	RStBl 1932 S. 946	Urteil
26. 7.1932	I D 2/31 III D 2/33	RStBl 1933 S. 136	Gutachten
18. 2.1933	I A 439/32	RStBl 1933 S. 647	Urteil
9. 5.1933	VI A 434/30	RStBl 1933 S. 999	Urteil
27. 9.1933	IV A 165/33	RStBl 1933 S.1188	Urteil
31.10.1933	I A 391/31	RStBl 1934 S. 684	Urteil
22.11.1933	III A 855/31	RStBl 1934 S. 38	Urteil
12. 4.1934	VI A 1559/32	RStBl 1934 S. 838	Urteil
9. 7.1935	I A 37/34	RStBl 1935 S.1128	Urteil
5. 5.1936	I A 186/35	RStBl 1936 S. 837	Urteil
17. 2.1937	VI A 83/37	StW 1937 Nr.196	Urteil
27. 4.1937	I A 132/27	RStBl 1937 S. 934	Urteil
26.10.1937	I 9/37	RStBl 1938 S. 46	Urteil
7.12.1938	VI 735/38	RStBl 1939 S. 252	Urteil
Bundesfinanzhof			
12.12.1951	I 115/51 U	BStBl 1952 III S. 79	Urteil
24.11.1953	I 109/53 U	BStBl 1954 III S. 21	Urteil
4. 2.1954	347/53 S	BStBl 1954 III S.112	Urteil

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Art der Entscheidung
8. 3.1955	I 73/54 U	BStBl 1955 III S.187	Urteil
27.11.1956	I D 1/56 S	BStBl 1957 III S.139	Gutachten
24. 3.1959	II 205/57 U	BStBl 1959 III S.289	Urteil
7. 4.1959	I 2/58 S	BStBl 1959 III S.233	Urteil
30. 9.1960	VI 137/59 U	BStBl 1960 III S.489	Urteil
8.11.1960	I 131/59 S	BStBl 1960 III S.513	Urteil
25. 5.1962	I 159/59 U	BStBl 1962 III S.351	Urteil
25. 5.1962	I 182/60 U	BStBl 1962 III S.354	Urteil
13. 7.1962	VI 100/61 U	BStBl 1962 III S.428	Urteil
25.10.1963	325/61 S	BStBl 1964 III S. 17	Urteil
3. 3.1964	319/61	HFR 1964 S.299	Urteil
22. 4.1964	I 62/61 U	BStBl 1964 III S.370	Urteil
14.10.1964	I 347,418/61	HFR 1965 S.231	Urteil
13. 7.1965	I 167/59 U	BStBl 1965 III S.640	Urteil

Finanzgerichte

FG Münster

16. 9.1958	I b 3/58	EFG 1959 S. 18	Urteil rkr

FG Schleswig-Holstein

14.12.1964	I 24-26/64	EFG 1965 S. 318	Urteil nrk

Reichsgericht

14. 3.1903	I 371/02	RGZ Band 54 S. 128	Urteil
19.11.1926	II 403/25	RGZ Band 115 S. 253	Urteil
4. 4.1927	II 104/27	RGSt Band 61 S. 275	Urteil
19.10.1934	II 85/34	RGZ Band 146 S. 84	Urteil
13.12.1935	II 161/35	RGZ Band 149 S. 385	Urteil
20.12.1935	II 113/35	RGZ Band 150 S. 28	Urteil

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Art der Entscheidung
Bundesgerichtshof			
8.12.1954	II ZR 291/53	BGHZ Band 15 S. 392	Urteil
11.10.1956	II ZR 47/55	DB, Jg.10(1957), Heft 2, S. 43.	Urteil
Kammergericht			
12. 1.1960	5 Kart V 4/59	WuW-OLG 322, S. 446	Beschluß

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

München, im Dezember 1967

L e b e n s l a u f

Am 20. Januar 1940 wurde ich als Sohn des Kaufmanns Josef Bergsteiner und seiner Ehefrau Anna, geb. Rieder, in Ingolstadt/Donau geboren.

Nach dem Besuch von 4 Jahren Volksschule trat ich 1950 in die Oberrealschule Ingolstadt (jetzt Christoph-Scheiner-Gymnasium) ein und legte dort im Juni 1959 die Reifeprüfung ab. Im Wintersemester 1959/60 immatrikulierte ich mich an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München zum Studium der Betriebswirtschaft. Nach einem 9-semestrigen Studium in München bestand ich im Juli 1964 die Prüfung für Diplomkaufleute.

Während der Semesterferien praktizierte ich in einem größeren Unternehmen der Automobilherstellung, in der Sparkasse Ingolstadt und im Büro eines vereidigten Buchprüfers. Nach meiner Diplomprüfung habe ich zunächst sechs Monate im steuerberatenden Beruf gearbeitet. Seither war ich mit der Anfertigung meiner Dissertation beschäftigt.